UNIVERSITATEA ”CONSTANTIN BRÂNCUŞI” TÂRGU JIU
FACULTATEA DE ŞTIINŢE ECONOMICE
DEPARTAMENTUL ID

Prof. univ. dr. Paliu-Popa Lucia

CONTABILITATE FINANCIARĂ I

pentru uzul studenţilor ID

Editura Academica Brâncuşi
Târgu Jiu

COORDONATOR DE COLECŢIE
Prof. univ. dr. Ana Gabriela Babucea

ISBN (13) 978-973-7637-70-3

CUPRINS

Introducere …… 6
Tema 1: Contabilitatea capitalurilor …… 7
1. **Contabilitatea capitalului social** …… 7
1.1. Contabilitatea operaţiilor de constituire a capitalului social …… 8
1.2. Contabilitatea operaţiilor asupra capitalului social …… 9
2. **Contabilitatea primelor legate de capital** …… 13
3. **Contabilitatea rezervelor din reevaluare** …… 16
4. **Contabilitatea rezervelor** …… 17
5. **Contabilitatea rezultatului reportat** …… 19
6. **Contabilitatea rezultatului exerciţiului** …… 21
Tema 2: Contabilitatea altor capitaluri …… 23
1. **Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii** …… 23
2. **Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli** …… 25
3. **Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate** …… 26
3.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni …… 27
3.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung …… 29
3.3. Contabilitatea investiţiilor financiare …… 31
3.4. Contabilitatea altor împrumuturi şi datorii asimilate …… 32
Tema 3: Contabilitatea imobilizărilor necorporale, corporale şi a imobilizărilor în curs, precum şi a amortizării acestora …… 34
1. **Contabilitatea imobilizărilor necorporale** …… 34
1.1. Contabilitatea cheltuielilor de constituire …… 35
1.2. Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare …… 36
1.3. Contabilitatea imobilizărilor în concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare 37
1.4. Contabilitatea fondului comercial …… 38
1.5. Contabilitatea altor imobilizări necorporale …… 39
2. **Contabilitatea imobilizărilor corporale** …… 41
2.1. Contabilitatea terenurilor …… 42
2.2. Contabilitatea mijloacelor fixe …… 44
3. **Contabilitatea imobilizărilor în curs de execuţie** …… 53
3.1. Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a avansurilor acordate pentru imobilizările corporale …… 53
3.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie şi a avansurilor acordate pentru imobilizările necorporale 55
4. **Contabilitatea amortizării imobilizărilor** …… 56
4.1. Definirea şi modalităţile de amortizare a imobilizărilor …… 56
4.2. Contabilitatea amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale …… 58
Tema 4: Contabilitatea imobilizărilor financiare şi a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor …… 61
1. **Contabilitatea imobilizărilor financiare** …… 61
1.1. Contabilitatea acţiunilor deţinute la unităţile afiliate, a intereselor de participare şi a altor titluri imobilizate.. 62
1.2. Contabilitatea creanţelor imobilizate …… 64
2. **Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor** …… 67
Tema 5: Aspecte generale privind stocurile şi producţia în curs de execuţie …… 69
1. **Definirea şi structura activelor circulante materiale** …… 69
2. **Evaluarea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie** …… 70
3. **Metode de organizare a contabilităţii activelor circulante materiale** …… 73
Tema 6: Contabilitatea activelor circulante materiale procurate/aflate din/în afara unităţii patrimoniale …… 76
1. **Contabilitatea stocurilor de materii prime şi materiale** …… 76
1.1. Contabilitatea operaţiilor privind materiile prime şi materialele consumabile …… 77
1.2. Contabilitatea materialelor de natura obiectelor de inventar …… 81
2. **Contabilitatea mărfurilor** …… 87
2.1. Operaţii economice privind mărfurile în cazul utilizării inventarului permanent …… 88
2.2. Operaţii economice privind mărfurile în cazul utilizării inventarului intermitent …… 92
3. **Contabilitatea ambalajelor** …… 93
4. **Contabilitatea stocurilor aflate la terţi** …… 96
Tema 7: Contabilitatea producţiei, a animalelor şi a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor de active circulante materiale …… 98
1. **Contabilitatea producţiei în curs de execuţie** …… 98
2. **Contabilitatea produselor** …… 99
2.1. Contabilitatea produselor finite …… 99
2.2. Contabilitatea semifabricatelor şi a produselor reziduale …… 103
3. **Contabilitatea animalelor** …… 104
4. **Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor de active circulante materiale** …… 108
Răspunsuri la teste de autoevaluare …… 111
Bibliografie selectivă …… 115

INTRODUCERE

Prezenta apariţie editorială se doreşte a fi utilă atât studenţilor de la facultăţile cu profil economic, cât şi tuturor celor interesaţi să cunoască aspectele teoretice şi practice din domeniul contabilităţii financiare.

Scopul acestei cărţi îl constituie însuşirea conceptelor specifice contabilităţii de către studenţi şi formarea de specialişti, precum şi sprijinirea profesioniştilor în domeniu.

La elaborarea materialului s-a avut în vedere faptul că, începând cu **1 ianuarie 2006**, unităţile patrimoniale utilizează noile reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene.

Lucrarea, care este structurată în două părţi, ţine seama de reglementările în vigoare până în luna iunie 2006 cu privire la regulile contabile şi fiscale din ţara noastră şi are caracterul unui îndrumar destinat tuturor celor interesaţi de domeniul fascinant al contabilităţii.

Considerăm că această apariţie editorială constituie un aport pentru o bună pregătire teoretică şi practică şi va fi primită cu interes atât de către studenţii din învăţământul economic superior pentru care contabilitatea financiară reprezintă o importantă disciplină de studiu cât şi de specialiştii din domeniu pentru înţelegerea sau găsirea soluţiilor corecte cu privire la varianta de contabilitate simplificată, armonizată cu directivele europene.

Autoarea,

Convenţii:

- atrage atenţia asupra noţiunilor importante;

- atrage atenţia asupra modului de funcţionare a conturilor;

- însoţeşte aplicaţiile rezolvate;

- însoţeşte testele de autoevaluare, specificând şi timpul estimativ de rezolvare;

- însoţeşte temele de control care trebuie rezolvate şi predate tutorilor de disciplină la termenele stabilite în calendarul disciplinei.

TEMA 1
CONTABILITATEA CAPITALURILOR

CONŢINUT:

7. **Contabilitatea capitalului social**
8. **Contabilitatea primelor legate de capital**
9. **Contabilitatea rezervelor din reevaluare**
10. **Contabilitatea rezervelor**
11. **Contabilitatea rezultatului reportat**
12. **Contabilitatea rezultatului exerciţiului**

Rezumat: *În această temă sunt prezentate conţinutul şi contabilitatea elementelor de capitaluri: capital social, prime legate de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, rezultatul reportat şi rezultatul exerciţiului. În cele ce urmează vom studia modul de reflectare în contabilitatea agenţilor economici a elementelor de capitaluri enunţate anterior.*

Obiective: În urma parcurgerii acestei teme veţi fi capabili:

- ✓ să vă însuşiţi şi să stăpâniţi noţiunile privind elementele de capitaluri;
- ✓ să vă familiarizaţi cu posibilităţile practice de înregistrare a modificărilor patrimoniale privind capitalurile în contabilitatea agenţilor economici, precum:
  - constituirea, majorarea şi reducerea capitalului social;
  - reflectarea primelor legate de capital;
  - constituirea şi utilizarea rezervelor (inclusiv cele din reevaluare);
  - evidenţierea rezultatului reportat şi al exerciţiului (inclusiv posibilităţi de repartizare a acestora).

1. Contabilitatea capitalului social

În funcţie de provenienţa şi apartenenţa sa, **capitalul poate fi structurat** în:

- ✓ capitaluri proprii;
- ✓ subvenţii pentru investiţii (legate de capital);
- ✓ provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
- ✓ datorii pe termen lung.

Componenţă

Capitalurile proprii - reprezintă totalitatea capitalurilor asociaţilor şi(sau) acţionarilor, care corespund sumei algebrice a următoarelor elemente:

Definiţie

- capitalul propriu-zis (social, patrimoniul regiei, patrimoniul public);
- primele legate de capital;
- rezervele din reevaluare;
- rezervele;
- acţiunile proprii;
- profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită, reportate din anii precedenţi;
- rezultatul exerciţiului.

Subvenţiile pentru investiţii - reprezintă sume alocate de la bugetul de stat sau obţinute de la alte unităţi interesate cunoscute sub denumirea de subvenţii aferente activelor sau legate de capital pentru acordarea cărora, principala condiţie este ca persoana juridică beneficiară să cumpere, construiască sau achiziţioneze

Definiţie

active cu ciclu lung de fabricaţie.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli - reprezintă „rezerve", constituite pe seama cheltuielilor, destinate acoperirii riscurilor posibile, generate de obligaţii a căror plată rămâne incertă, aleatoare.

Definiţii

Datoriile pe termen lung - exprimă resursele străine ce aparţin întreprinderii pe o perioadă mai mare de un an şi anume:

- împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni;
- creditele bancare pe termen lung;
- datoriile ce privesc imobilizările financiare;
- datoriile privind concesiunile şi alte datorii asimilate, care se referă la bunurile preluate în patrimoniu cu acest titlu de către unitatea primitoare, potrivit contractelor încheiate.

Constituirea societăţilor comerciale presupune în primul rând crearea capitalului social ca element indispensabil al patrimoniului acestora şi care le asigură demararea şi dezvoltarea propriei activităţi.

Contabilitatea capitalului se realizează cu ajutorul contului **101 „Capital"** care ţine evidenţa capitalului subscris de către asociaţi sau acţionari conform actelor de constituire a societăţii şi a celui vărsat în natură sau în bani, în baza documentelor justificative privind vărsămintele de capital, precum şi mărirea sau reducerea capitalului potrivit legii.

Funcţionare cont

Contul 101 „Capital", are funcţia contabilă de *pasiv*. *Soldul creditor* reprezintă capitalul subscris, vărsat, respectiv nevărsat.

Contul 101 „Capital" este *structurat în conturi sintetice operaţionale de gradul al doilea,* astfel:

- ✓ **contul 1011** „Capital subscris nevărsat";
- ✓ **contul 1012** „Capital subscris vărsat";
- ✓ **contul 1015** „Patrimoniul regiei";
- ✓ **contul 1016** „Patrimoniul public".

Contabilitatea analitică a capitalului se ţine pe acţionari sau asociaţi şi cuprinde numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale subscrise şi vărsate sau numai subscrise.

1.1. Contabilitatea operaţiilor de constituire a capitalului social

Presupunem că la înfiinţarea unei societăţi comerciale asociaţii sau acţionarii au subscris, capitalul social, în natură şi în numerar, pe care l-au aportat conform subscrierilor din actul constitutiv al societăţii, efectuându-se în contabilitate următoarele *înregistrări*:

- subscrierea capitalului social conform actului constitutiv al societăţii:

456 „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	=	**1011** „Capital subscris nevărsat"

- depunerea aportului în natură şi în numerar la capitalul social, conform prevederilor din actul constitutiv al societăţii, a proceselor verbale de predare-preluare, a proceselor verbale de recepţie, a foilor de vărsământ şi a extraselor de cont, a chitanţelor şi a registrului de casă:

%	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"
2xx „Conturi de imobilizări"		
3xx „Conturi de stocuri"		
5xx „Conturi de trezorerie"		

~ concomitent, cu depunerea aportului are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

1.2. Contabilitatea operaţiilor asupra capitalului social

Pe măsura desfăşurării activităţii unei societăţi comerciale pot avea loc **modificări** ale capitalului social constituit la înfiinţare, fie în sensul ***majorării*** acestuia, fie în sensul ***reducerii***, determinate de obiectivele economico-financiare pe termen scurt sau lung şi de influenţele economico-sociale, exercitate de mediul în care aceasta activează.

1.2.1. Contabilitatea operaţiilor privind creşterea capitalului social

Mărirea capitalului social este decisă de adunarea generală a asociaţilor sau acţionarilor.

În practica societăţilor comerciale se cunosc următoarele ***cazuri***, mai frecvente, privind creşterea capitalului:

a) emisiunea de acţiuni reprezentative cu aporturi noi în bani şi(sau) în natură;
b) conversia datoriilor sociale în titluri de capital;
c) încorporarea primelor de emisiune, de aport sau de fuziune în masa capitalului;
d) încorporarea în masa capitalului social a rezervelor, şi a profitului nerepartizat din anii precedenţi.

Căi de majorare a capitalului social

Majorarea capitalului social prin conversia datoriilor sociale în titluri de capital

Această modalitate de creştere a capitalului social se practică de societăţile comerciale, care se confruntă cu **probleme de trezorerie**, care nu permit achitarea obligaţiilor faţă de terţi.

Prin *conversie*, se înţelege operaţia prin care se asigură transformarea unui drept de creanţă într-un drept de proprietate (creditorii societăţii devin asociaţi sau acţionari, deci proprietari).

Ca regulă generală, preschimbarea datoriilor societăţii în titluri de capital nu se realizează la echivalentul valoric, ci acţiunile sau părţile sociale emise au o valoare nominală mai mică decât valoarea datoriei, intervenind **prima de conversie**.

Exemplu:

Exemplu

O societate comercială pe acţiuni a emis pentru obţinerea unui împrumut obligatar de 4.000 lei, 4.000 obligaţiuni cu o valoare nominală unitară de 1 leu, convertibile în 2.000 acţiuni cu o valoare nominală de 1,5 lei.

Paritatea de schimb obligaţiune pe acţiune este de 2/1.

Deţinătorii a 1.000 obligaţiuni decid să le preschimbe în acţiuni. În urma acestei operaţiuni capitalul social al societăţii emitente a acţiunilor va creşte cu 750 lei (500 acţiuni x 1,5 lei/acţiune), iar împrumutul se reduce cu 1.000 lei (1.000 obligaţiuni x 1 leu/obligaţiune).

Rezultă o primă de conversie de 250 lei (1.000 lei - 750 lei).

Operaţia de preschimbare a obligaţiunilor în acţiuni se va reflecta prin formula contabilă:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”	=	%	1.000
		456 „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”	750
		1044 „Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni”	250

Majorarea capitalului social prin încorporarea rezervelor, şi a profitului nerepartizat din anii precedenţi

Creşterea capitalului social pe aceste căi produce modificări numai în masa capitalurilor proprii, situaţia netă a societăţii rămânând neschimbată.

Astfel de operaţii sunt adesea practicate în vederea **întăririi credibilităţii societăţii comerciale** în faţa acţionarilor săi.

În contabilitate, au loc următoarele *înregistrări*:

- folosirea rezervelor pentru majorarea capitalului social:

%	=	**1012** „Capital subscris vărsat”
1061 „Rezerve legale”		
- -		
1068 „Alte rezerve”		

- majorarea capitalului social, cu profitul net realizat în exerciţiile precedente şi care nu a fost supus repartizării:

117 „Rezultatul reportat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

În cazul în care rezervele legale sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor sau sunt distribuite sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil.

1.2.2. Contabilitatea operaţiilor privind reducerea capitalului social

Reducerea capitalului social se hotărăşte de adunarea generală a asociaţilor sau acţionarilor, în condiţii specifice.

În practica societăţilor comerciale, se pun în evidenţă ***trei cazuri frecvente***, privind reducerea de capital şi anume:

Căi reducere capital social

- ✓ rambursarea de capital către acţionari;
- ✓ anularea sau compensarea pierderilor din exerciţiile anterioare;
- ✓ anularea unor acţiuni proprii răscumpărate.

Reducerea capitalului social prin rambursarea unei fracţiuni din mărimea acestuia

Reducerea capitalului social prin rambursare, se poate realiza prin:

~ diminuarea valorii nominale a titlurilor;

~ reducerea numărului de titluri ca urmare a anulării unei părţi din totalul lor.

Această cale de reducere a capitalului social presupune următoarele *înregistrări contabile*:

- onorarea obligaţiilor faţă de acţionari sau asociaţi, având la bază hotărârea adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, extrasele de cont, ordinele de plată, registrele de casă, dispoziţiile de plată către casierie:

456 „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”	=	**5xx** „Conturi de trezorerie”

~ concomitent, se diminuează capitalul social, cu contravaloarea rambursărilor efectuate către acţionari sau asociaţi:

1012 „Capital subscris vărsat”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”

- Reducerea capitalului social prin retragerea bunurilor în natură

aportate de asociaţi şi (sau) acţionari la capitalul social implică debitarea contului 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" şi creditarea conturilor corespunzătoare modalităţilor propriu-zise de restituire.

~ concomitent, are loc debitarea contului 1012 „Capital subscris vărsat" şi creditarea contului 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul".

➢ În cazul în care se reduce capitalul social prin scutirea asociaţilor de vărsămintele datorate se debitează contul 1011 „Capital subscris nevărsat" prin creditul contului 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul".

Reducerea capitalului social prin anularea sau compensarea pierderilor din exerciţiile financiare anterioare

Reducerea capitalului social pe această cale, se poate realiza fie prin reducerea valorii nominale a titlurilor, fie prin reducerea numărului acestora, şi presupune următoarea formulă contabilă:

1012 „Capital subscris vărsat" = **117** „Rezultatul reportat"

Acoperirea pierderilor din exerciţiul curent, prin reducerea capitalului, poate fi realizată decât după aprobarea situaţiilor financiare anuale simplificate de către adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor.

Reducerea capitalului social prin răscumpărarea unor acţiuni proprii şi anularea lor

Răscumpărarea unor acţiuni ale societăţii conform hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu scopul de a reduce capitalul, se realizează în ***trei situaţii*** şi anume:

✓ valoarea de răscumpărare este egală cu valoarea nominală;
✓ valoarea de răscumpărare este mai mare decât valoarea nominală;
✓ valoarea de răscumpărare este mai mică decât valoarea nominală.

a) Valoarea de răscumpărare este egală cu valoarea nominală

➢ răscumpărarea acţiunilor proprii conform extrasului de cont şi ordinului de plată:

1091 "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt" = **5121** „Conturi la bănci în lei"

➢ anularea acţiunilor răscumpărate:

1012 „Capital subscris vărsat" = **1091** "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"

b) Valoarea de răscumpărare este mai mare decât valoarea nominală

Această situaţie presupune următoarele *înregistrări contabile*:

➢ răscumpărarea acţiunilor proprii conform extrasului de cont şi ordinului de plată:

1091 „Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt" = **5121** „Conturi la bănci în lei"

➢ anularea acţiunilor răscumpărate:

	%	=	**1091** "Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"
1012	„Capital subscris vărsat"		
6642	„Pierderi privind investiţiile pe termen scurt cedate"		

c) Valoarea de răscumpărare este mai mică decât valoarea nominală

- răscumpărarea acţiunilor proprii conform extrasului de cont şi ordinului de plată:

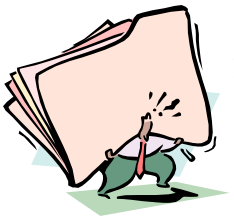
1091 „Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”

- anularea acţiunilor răscumpărate:

1012 „Capital subscris vărsat”	=	%
		1091 “Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt”
		7642 „Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate”

În locul conturilor 6642 „Pierderi privind investiţiile pe termen scurt cedate” şi 7642 „Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate”, se poate utiliza contul 1068 „Alte rezerve”.

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 1



Timp estimativ: 15 minute

1. Capitalurile proprii sunt formate din: (1 punct)

a) rezerve şi rezerve din reevaluare;
b) provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
c) capitalul social şi acţiunile proprii;
d) rezultatul exerciţiului şi primele legate de capital;
e) profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită, reportate din anii precedenţi.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

2. Care din următoare enunţuri sunt false: (1 punct)

a) în creditul contului 101 se înregistrează capitalul retras de acţionari;
b) contabilitatea analitică a capitalului se ţine pe acţionari sau asociaţi;
c) aportul la capitalul social se poate face în bani şi/sau în natură,
d) aporturile în numerar nu sunt obligatorii la constituirea oricărei forme de societăţi;
e) la societăţile cu răspundere limitată numărul asociaţilor poate fi mai mare de 50.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

3. Precizaţi funcţia contabilă şi soldul contului utilizat pentru evidenţierea capitalului social. (1 punct)

_____

4. Se constituie societatea comercială Erasmus S.R.L. de către doi asociaţi, în valoare de 8.000 lei. Capitalul social subscris de asociaţi este de 8.000 lei, fiind împărţit în 800 de părţi sociale, în valoare de 10 lei fiecare, din care 2.000 lei aport în natură şi 6.000 lei aport în numerar depus în contul deschis la bancă. Numerarul se depune la subscriere integral. Aportul în natură reprezentat de un mijloc de transport este adus în termen de 3 luni de la subscriere. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare. (4 puncte)

_____

_____

_____

_____

5. Să se înregistreze rambursarea în numerar a 10% din capitalul social al unei societăţi comerciale către asociaţi, în valoare de 10.000 lei. (2 puncte)

6. Enumeraţi cele mai frecvente cazuri privind reducerea capitalului social. (1 punct)

_____

2. Contabilitatea primelor legate de capital

Definiţii

Primele legate de capital rezultă din operaţiile de creştere a capitalului social, creştere ce este realizată fie în numerar, fie prin aport în natură sau cu ocazia unei fuziuni ori divizări.

Se disting astfel următoarele **tipuri de prime legate de capital**:

- ***prima de emisiune***;
- ***prima de fuziune ori divizare***;
- ***prima de aport***;
- ***prima de conversie a obligaţiunilor în acţiuni***.

În contabilitate, primele legate de capital se urmăresc cu ajutorul **contului 104 „Prime legate de capital”**.

Funcţionare cont

Este un cont de surse proprii, şi are funcţia contabilă de *pasiv*.

Soldul creditor reprezintă primele de emisiune, de fuziune/divizare, de aport şi(sau) de conversie, neîncorporate la capitalul social sau la rezerve.

Contul 104 „Prime legate de capital” este delimitat, în funcţie de categoriile de prime, în *conturi sintetice operaţionale de gradul al II-lea*, astfel:

- **contul 1041** „Prime de emisiune”;
- **contul 1042** „Prime de fuziune/divizare”;
- **contul 1043** „Prime de aport”;
- **contul 1044** „Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni”.

Operaţii economice privind primele legate de capital

Pentru reflectarea în contabilitate a primelor legate de capital, considerăm următoarele ***cazuri***:

A. Creşterea de capital prin emisiunea de noi acţiuni la o valoare peste nominal

Exemplu

Exemplu:

Presupunem că societatea comercială „X” - S.A. are un capital social de 15.000 lei divizat în 15.000 acţiuni cu o valoare nominală unitară de 1 leu.

Societatea decide, în baza hotărârii adunării generale a asociaţilor sau acţionarilor să emită 10.000 acţiuni la o valoare de emisiune de 1,2 lei pe acţiune, cu aport în numerar. Acţiunile noi sunt emise şi repartizate în virtutea dreptului de subscriere preferenţial, vechilor acţionari care subscriu integral. Acţiunile sunt nominative şi se depune 50 % din valoarea lor odată cu subscrierea.

Se ştie, că prima de emisiune este eliberată integral la subscriere, iar al II-lea vărsământ se realizează în termen de o lună de la subscriere.

Această situaţie presupune următoarele *înregistrări contabile*:

- subscrierea capitalului pentru majorare, care coincide cu emisiunea de acţiuni şi repartizarea lor acţionarilor, conform declaraţiilor de subscriere:

456 „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”	=	%	12.000
		1011 „Capital subscris nevărsat”	10.000
		1041 „Prime de emisiune”	2.000

- realizarea vărsământului de 50 % odată cu subscrierea, conform registrului de casă şi a chitanţelor plus prima de emisiune:

5311 „Casa în lei”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”	7.000

~ concomitent cu efectuarea vărsământului se evidenţiază realizarea

capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”	5.000

➢ încorporarea primei de emisiune la alte rezerve:

1041 „Prime de emisiune”	=	**1068** „Alte rezerve”	2.000

➢ realizarea celui de-al doilea vărsământ, conform registrului de casă şi a chitanţelor:

5311 „Casa în lei”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”	5.000

~ concomitent cu efectuarea vărsământului, se evidenţiază realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”	5.000

B. Creşterea de capital prin aport în natură

Se realizează prin emisiunea de noi acţiuni cu aport în natură.

Exemplu

Exemplu:

Presupunem că societatea comercială „Y” - S.A. are un capital social de 12.000 lei divizat în 2.000 acţiuni cu o valoare nominală unitară de 6 lei.

Conform hotărârii adunării generale a asociaţilor sau acţionarilor, se stabileşte emiterea a 300 acţiuni cu aport în natură reprezentând o construcţie metalică. Comisia de evaluare a stabilit valoarea construcţiei la 2.000 lei. Se ştie că aportul în natură este depus odată cu subscrierea capitalului.

Această situaţie presupune următoarele *înregistrări contabile*:

➢ subscrierea capitalului pentru majorare, conform declaraţiilor de subscriere:

456 „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”	=	%	2.000
		1011 „Capital subscris nevărsat”	1.800
		1043 „Prime de aport”	200

➢ depunerea aportului în natură, pentru capitalul subscris, conform procesului verbal de predare-preluare şi a procesului verbal de recepţie:

212 „Construcţii”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”	2.000

~ concomitent cu depunerea aportului, are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”	1.800

➢ încorporarea primei de aport în masa capitalului social:

1043 „Prime de aport”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”	200

C. Creşterea capitalului social prin fuziune

Exemplu:

Exemplu

Considerăm două societăţi independente şi anume:
- societatea A „absorbantă", ce emite acţiuni cu ocazia fuziunii de 3.200 lei;
- societatea B „absorbită", ce aduce bunuri ca aport în valoare de 4.200 lei.

Această situaţie presupune următoarele *articole contabile*:

➢ subscrierea şi emisiunea de noi acţiuni, pentru majorarea capitalului social:

456 „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	=	%	4.200
		1011 „Capital subscris nevărsat"	3.200
		1042 „Prime de fuziune/divizare"	1.000

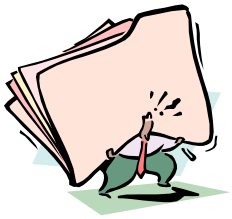
Înregistrările privind depunerea aportului, realizarea capitalului subscris vărsat şi încorporarea primei de fuziune sau divizare în masa capitalului sunt similare celor din exemplele anterioare.

D. Creşterea capitalului prin conversia obligaţiunilor în acţiuni

Majorarea capitalului social prin această modalitate a fost tratată în paragraful „Contabilitatea operaţiilor privind creşterea capitalului social".

Cheltuielile ce sunt ocazionate de emisiunea şi vărsarea acţiunilor sunt evidenţiate în debitul contului 201 „Cheltuieli de constituire".

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 2


Timp estimativ: 10 minute

1. După natura lor primele legate de capital se clasifică astfel: (2 puncte)

a) prime de emisiune şi prime de fuziune/divizare;
b) prime de aport şi prime de fuziune/divizare;
c) prime de aport şi prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni;
d) prime de emisiune, prime de aport şi prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni;
e) prime de fuziune/divizare, prime de aport şi prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni;

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

2. Precizaţi funcţia contabilă şi soldul contului utilizat pentru evidenţierea primelor legate de capital. (2 puncte)

_____

_____

3. Precizaţi tipurile de prime legate de capital. (2 puncte)

_____

_____

4. Emisiunea a 20.000 de acţiuni noi în scopul majorării capitalului social al unui agent economic, cu o valoare nominală de 2,5 lei şi o valoare de emisiune de 2,6 lei, se înregistrează astfel: (2 puncte)

a) 456	=	%	52.000
		1011	50.000
		1041	2.000

capitalul social fiind majorat cu 50.000 lei;

b) 456	=	1011	50.000

capitalul social fiind majorat cu 50.000 lei;

c) 456	=	%	52.000
		1011	50.000
		1068	2.000

capitalul social fiind majorat cu 52.000 lei.

d) 456	=	%	52.000
		1011	50.000
		1041	2.000

capitalul social fiind majorat cu 52.000 lei;

e) 456	=	%	52.000
		1011	50.000
		1042	2.000

capitalul social fiind majorat cu 50.000 lei;

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

5. Să se efectueze înregistrarea contabilă privind încorporarea primei de emisiune la alte rezerve. (2 puncte)

---

3. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Definiţii

Rezervele din reevaluare reprezintă plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, ce se determină şi se înregistrează în contabilitate în baza unor reglementări exprese.

Reevaluarea imobilizărilor corporale are ca obiectiv aducerea acestora la costul curent sau la valoarea de intrare actualizată în funcţie de utilitatea bunului, starea acestuia şi preţul pieţei.

Funcţionare cont

Contabilitatea diferenţelor din reevaluare se realizează cu ajutorul **contului 105 „Rezerve din reevaluare”**, cont sintetic operaţional de gradul I, a cărui utilizare presupune existenţa unor dispoziţii legale.

Este un cont de surse proprii, având funcţia contabilă de *pasiv*.

Soldul creditor reprezintă diferenţele din reevaluare, constatate şi neutilizate.

Contul 105 „Rezerve din reevaluare” *se dezvoltă în analitic* conform actelor normative ce reglementează reevaluarea.

Exemplu

Operaţii economice privind rezervele din reevaluare

Exemplu:

Presupunem că o societate comercială ce are în patrimoniu clădiri, a efectuat conform H.G. nr. 403/19.05.2000 următoarele **înregistrări contabile:**

- diferenţa din reevaluare, ajustată de comisia de inventariere în valoare de 1.000 lei:

212 „Construcţii”	=	**105** „Rezerve din reevaluare”	1.000

- diferenţa dintre amortizarea actualizată şi cea înregistrată până la data reevaluării, în sumă de 200 lei:

105 „Rezerve din reevaluare”	=	**2812** „Amortizarea construcţiilor”	200

- înregistrarea amortizării aferente gradului de neutilizare a mijloacelor fixe (clădirilor) până la data reevaluării în sumă de 50 lei:

105 „Rezerve din reevaluare”	=	**2812** „Amortizarea construcţiilor”	50

~ concomitent:

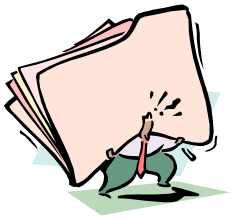
		C: 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe”	50

➢ diferenţa din reevaluarea în plus se încorporează în categoria rezervelor:

105 „Rezerve din reevaluare”	=	**1065** „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve de reevaluare”	750

Ca un aspect de noutate se poate observa faptul că odată cu valoarea mijlocului fix se actualizează şi amortizarea înregistrată până la data efectuării reevaluării.

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 3



Timp estimativ: 5 minute

1. Rezervele din reevaluare: (5 puncte)

a) reflectă diferenţa dintre valoarea nouă rezultată în urma reevaluării şi valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale supuse reevaluării, conform reglementărilor în vigoare;
b) se pot utiliza pentru majorarea rezervelor, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor;
c) se evidenţiază cu ajutorul contului 1068;
d) reflectă diferenţa dintre valoarea nouă rezultată în urma reevaluării şi valoarea contabilă a imobilizărilor corporale supuse reevaluării, conform reglementărilor în vigoare;
e) se evidenţiază cu ajutorul contului 105, înregistrând atât creşterile cât şi descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate numai din reevaluarea imobilizărilor corporale.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

2. Precizaţi funcţia contabilă şi soldul contului utilizat pentru evidenţierea rezervelor din reevaluare. (5 puncte)

4. Contabilitatea rezervelor

Rezervele pot fi considerate surse asimilate celor proprii, adică o formă de manifestare a capitalurilor proprii, pe motiv că satisfac necesităţi de finanţare ca şi acestea şi reprezintă beneficii capitalizate.

Definiţii

Rezervele **sunt utilizate** pentru acoperirea pierderilor sau pentru majorarea capitalului social.

După modul de constituire şi utilizare rezervele se structurează astfel:

Clasificare şi definiţii

✓ **rezervele legale** - se constituie din profit în cadrul limitelor prevăzute de lege, respectiv 5 % din profitul brut, dar nu mai mult de 20 % din capitalul social al regiilor autonome şi societăţilor comerciale. Aceste rezerve se utilizează numai în condiţiile prevăzute de lege;

✓ **rezervele statutare sau contractuale** - se constituie anual din profitul net, conform prevederilor din actul constitutiv. Ele se folosesc pentru acoperirea pierderilor din unele exerciţii financiare sau pentru majorarea capitalului social;

✓ **rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare**;

✓ **alte rezerve** - se constituie în mod facultativ, din profitul net sau din alte surse, fără să fie prevăzute de lege sau actul constitutiv şi se pot utiliza pentru acoperirea pierderilor, pentru creşterea capitalului social şi în mod excepţional pentru acoperirea diferenţelor dintre preţul de cumpărare şi cel de înregistrare a acţiunilor proprii răscumpărate, pentru acordarea de dividende aferente exerciţiilor financiare în care societatea a înregistrat pierderi, sau în alte scopuri.

Funcţionare cont

Contabilitatea rezervelor se realizează cu ajutorul **contului 106 „Rezerve”**.

Este un cont de surse proprii, având funcţia contabilă de *pasiv*.

Soldul creditor reprezintă rezervele constituite şi neutilizate.

Contul 106 „Rezerve” este un cont sintetic neoperaţional de gradul I care se defalcă în următoarele *conturi sintetice operaţionale de gradul al II-lea*:

- **contul 1061** „Rezerve legale”;
- **contul 1065** „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”;
- **contul 1063** „Rezerve statutare sau contractuale”;
- **contul 1068** „Alte rezerve”.

Operaţii economice privind constituirea şi utilizarea rezervelor

Contabilitatea rezervelor implică următoarele *înregistrări contabile*:

- constituirea rezervelor legale, din profitul brut aferent exerciţiului financiar care se încheie:

*

129 „Repartizarea profitului” = **1061** „Rezerve legale”

*

- folosirea rezervelor legale, pentru majorarea capitalului social:

*

1061 „Rezerve legale” = **1012** „Capital subscris vărsat”

*

- utilizarea rezervelor legale pentru acoperirea pierderilor din exerciţiile financiare precedente:

*

1061 „Rezerve legale” = **117** „Rezultatul reportat”

*

„Alte rezerve” au ca sursă de constituire şi primele de emisiune, precum şi repartizări din profitul brut corespunzător facilităţilor acordate:

*

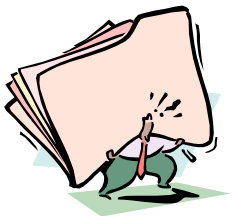
% = **1068** „Alte rezerve”

1041 „Prime de emisiune”

129 „Repartizarea profitului”

*

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 4



Timp estimativ: 5 minute

1. După modul de constituire şi utilizare rezervele se structurează astfel: (5 puncte)

a) rezerve contractuale, rezerve pentru acţiuni proprii;

b) rezerve legale, rezerve pentru acţiuni proprii şi alte rezerve;

c) rezerve legale şi rezerve statutare;

d) rezerve contractuale, rezerve legale, rezerve statutare, rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare şi alte rezerve;

e) rezerve pentru acţiuni proprii şi alte rezerve.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

2. Precizaţi funcţia contabilă şi soldul contului utilizat pentru evidenţierea rezervelor. (5 puncte)

_____

5. Contabilitatea rezultatului reportat

Rezultatele unei societăţi comerciale sau regii autonome se pot calcula pe parcursul sau la sfârşitul exerciţiului financiar cu date cumulate de la începutul anului şi se concretizează în profit sau pierdere.

Repartizarea profitului sau ***acoperirea pierderii***, trebuie supusă aprobării adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

În practică, pot să apară cazuri când adunarea generală nu a repartizat integral sau parţial profitul sau nu s-a hotărât modalitatea de acoperire a pierderilor, sumele respective rămânând în aşteptare.

Funcţionare cont

În aceste situaţii, evidenţa sumelor a căror soluţionare a fost amânată se realizează cu ajutorul **contului 117 „Rezultatul reportat”**, cont sintetic de gradul I, *bifuncţional,* ce se detaliază în mai multe conturi sintetice operaţionale de gradul al doilea (**1171, 1172, 1174, 1176**).

Soldul debitor reprezintă pierderea contabilă neacoperită sau rezultatul nefavorabil, iar *soldul creditor* profitul nerepartizat sau rezultatul favorabil.

Operaţii economice privind rezultatul reportat

- se evidenţiază pierderea contabilă realizată în exerciţiul precedent, care nu a fost repartizată sau acoperită:

117 „Rezultatul reportat”	=	**121** „Profit şi pierdere”

- se înregistrează acoperirea pierderilor contabile reportate din exerciţiile financiare precedente, pe seama rezervelor:

%	=	**117** „Rezultatul reportat”
1061 „Rezerve legale”		
1063 „Rezerve statutare sau contractuale”		
1068 „Alte rezerve”		

- acoperirea pierderilor contabile realizate în exerciţiile financiare precedente, din profitul realizat în perioada curentă:

129 „Repartizarea profitului”	=	**117** „Rezultatul reportat”

- se reflectă reducerea capitalului social, corespunzător pierderii contabile înregistrate în exerciţiile financiare precedente:

1012 „Capital subscris vărsat”	=	**117** „Rezultatul reportat”

- se evidenţiază profitul net realizat în exerciţiul precedent, nerepartizat:

121 „Profit şi pierdere”	=	**117** „Rezultatul reportat”

- profitul net realizat în exerciţiile precedente, destinat majorării capitalului social, se reflectă astfel:

117 „Rezultatul reportat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

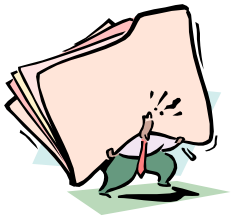
- utilizarea profitului net realizat în exerciţiile precedente ce nu a fost repartizat, pentru formarea rezervelor:

117 „Rezultatul reportat”	=	%
		1063 „Rezerve statutare sau contractuale”
		1068 „Alte rezerve”

- utilizarea profitului net realizat în exerciţiile precedente ce a fost

repartizat pentru acordarea de dividende, vărsăminte din profitul net al regiilor autonome sau pentru surse proprii de finanţare:

117 „Rezultatul reportat”	=	%
		457 „Dividende de plată”
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”
		- analitic distinct -
		1068 „Alte rezerve”



Timp estimativ: 10 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 5

1. Care dintre următoarele enunţuri referitoare la contul 117 sunt adevărate: (2,5 puncte)

a) Contul 117 este un cont sintetic operaţional de gradul I,
b) Contul 117 este un cont bifuncţional;
c) Dividendele datorate acţionarilor sau asociaţilor din profitul exerciţiilor precedente se înregistrează în creditul contului 117;
d) Soldul debitor al contului 117 reprezintă pierderea contabilă neacoperită sau rezultatul nefavorabil, iar soldul creditor profitul nerepartizat sau rezultatul favorabil;
e) Soldul creditor al contului 117 reprezintă pierderea contabilă neacoperită, iar soldul debitor profitul nerepartizat;

a)☐ b)☐ c)☐ d)☐ e)☐

2. Formula contabilă: 117 = 121 5.000, semnifică: (2,5 puncte)

a) nerepartizarea profitului net obţinut la sfârşitul unui exerciţiu financiar în sumă de 5.000 lei;
b) acoperirea pierderii obţinute în exerciţiul financiar încheiat de 5.000 lei pe seama profitului brut realizat în exerciţiile precedente, nerepartizat încă;
c) pierderile contabile provenite din corectarea erorilor contabile;
d) amânarea acoperirii pierderii aferente exerciţiului financiar precedent, în sumă de 5.000 lei;
e) b) şi c).

a)☐ b)☐ c)☐ d)☐ e)☐

3. În situaţia în care un agent economic obţine profit net la sfârşitul anului 2005, fiind în totalitate repartizat pe destinaţiile legale: (2,5 puncte)

a) contul 121 se va închide la sfârşitul anului 2005 în corespondenţă cu creditul contului 129, cu suma repartizată din profitul net al anului 2005;
b) contul 121 se va închide la începutul anului 2006 în corespondenţă cu creditul contului 129, cu suma repartizată din profitul net al anului 2005;
c) contul 121 se va închide la sfârşitul anului 2005 în corespondenţă cu creditul conturilor utilizate pentru reflectarea destinaţiilor legale de repartizare ale profitului;
d) contul 129 se va debita în corespondenţă cu creditul contului 117 pentru sumele repartizate pentru participarea salariaţilor la profit, dividende şi surse proprii de finanţare;
e) se va debita contul 129 şi se va credita contul 121, cu suma repartizată din profitul net al anului 2005.

a)☐ b)☐ c)☐ d)☐ e)☐

4. Precizaţi semnificaţia soldului debitor al contului 117. (2,5 puncte)

_____

_____

_____

6. Contabilitatea rezultatului exerciţiului

Rezultatul exerciţiului, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului, indiferent de data încasării sau plăţii lor.

Definiţii

În contabilitate profitul sau pierderea se stabilesc lunar, cu date cumulate de la începutul anului.

În acest sens, conturile de cheltuieli şi conturile de venituri în care se înregistrează în raport de natura lor, cheltuielile, respectiv veniturile, se închid prin rezultatul exerciţiului.

Rezultatul exerciţiului este dat de soldul final al contului 121 „Profit şi pierdere", care apoi este supus repartizării.

Evidenţa rezultatelor se ţine cu ajutorul conturilor din **grupa 12 „Rezultatul exerciţiului"**.

Din această grupă fac parte *două conturi* şi anume:

- **contul 121** „Profit şi pierdere";
- **contul 129** „Repartizarea profitului".

Funcţionare cont

Contul 121 „Profit şi pierdere" ţine evidenţa profitului sau pierderii realizate în cursul exerciţiului.

Este un cont sintetic de gradul I, operaţional, *bifuncţional*.

Soldul creditor reprezintă profitul realizat (veniturile depăşesc cheltuielile), iar *soldul debitor* reprezintă pierderea înregistrată (cheltuielile depăşesc veniturile).

Contul 121 „Profit şi pierdere" *necesită dezvoltarea în analitic* corespunzător celor trei activităţi: de exploatare, financiară, extraordinară.

Simbolizarea este la latitudinea fiecărui agent economic.

Contul 129 „Repartizarea profitului" ţine evidenţa repartizării profitului realizat în exerciţiul curent, asupra căreia decide adunarea generală a asociaţilor sau acţionarilor.

Funcţionare cont

Este un cont sintetic de gradul I, operaţional, cu funcţie contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă profitul repartizat, aferent anului în curs.

Contabilitatea analitică se ţine pe destinaţiile profitului.

Operaţii economice privind rezultatul exerciţiului

- preluarea soldurilor creditoare, ale conturilor de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

7xx „Conturi de venituri"	=	**121** „Profit şi pierdere"

* !! Excepţie de la această regulă de închidere a conturilor de venituri la finele fiecărei luni, face contul 711 „Variaţia stocurilor", care este un cont bifuncţional. Exemplificarea închiderii contului respectiv va fi efectuată la capitolul privind contabilitatea veniturilor.

- preluarea soldurilor debitoare ale conturilor de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

121 „Profit şi pierdere"	=	**6xx** „Conturi de cheltuieli"

- amânarea acoperirii pierderii contabile din perioada precedentă:

117 „Rezultatul reportat"	=	**121** „Profit şi pierdere"

- amânarea repartizării profitului net realizat în perioada precedentă:

121 „Profit şi pierdere"	=	**117** „Rezultatul reportat"

- acoperirea pierderii realizate în perioada precedentă din profitul perioadei curente:

*

129 „Repartizarea profitului” = **117** „Rezultatul reportat”

*

- constituirea rezervelor legale conform reglementărilor legale în vigoare din profitul realizat în exerciţiul curent:

*

129 „Repartizarea profitului” = **1061** „Rezervele legale”

*

- repartizarea profitului net la „alte rezerve”, constituite ca surse proprii de finanţare din facilităţi fiscale:

*

129 „Repartizarea profitului” = **1068** „Alte rezerve”
- analitic distinct -

*

- repartizarea profitului net la sfârşitul exerciţiului financiar pentru:
  – surse proprii de finanţare;
  – acordarea de dividende acţionarilor sau asociaţilor;
  – vărsăminte la bugetul de stat din profitul net al regiilor autonome.

*

129 „Repartizarea profitului” = **117** „Rezultatul reportat”

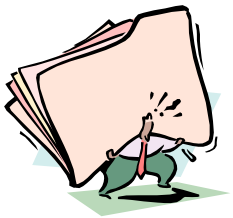
*

- profitul net, realizat în exerciţiul precedent, repartizat conform destinaţiilor legale (operaţia are loc în luna ianuarie a anului următor anului încheiat, după aprobarea situaţiilor financiare anuale simplificate):

*

121 „Profit şi pierdere” = **129** „Repartizarea profitului”

*



Timp estimativ: 5 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 6

1. Care dintre următoarele operaţii economice se înregistrează în luna ianuarie a anului următor anului încheiat, după aprobarea situaţiilor financiare anuale simplificate: (2,5 puncte)

a) 121 = 129;
b) 129 = 121;
c) 129 = 117;
d) 121 = 117;
e) 117 = 121.

a)☐ b)☐ c)☐ d)☐ e)☐

2. Precizaţi semnificaţia soldul debitor al contului 121. (2,5 puncte)

_____

3. Precizaţi semnificaţia soldul creditor al contului 121. (2,5 puncte)

_____

4. Efectuaţi înregistrarea preluării soldurilor creditoare ale conturilor de venituri, la sfârşitul fiecărei luni. (2,5 puncte)

_____

_____

TEMA 2
CONTABILITATEA ALTOR CAPITALURI

CONŢINUT:

1. **Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii**
2. **Contabilitatea ajustărilor pentru riscuri şi cheltuieli**
3. **Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate**

Rezumat: *În această temă sunt prezentate conţinutul şi contabilitatea altor elemente de capitaluri, respectiv: subvenţii pentru investiţii, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli şi împrumuturi şi datorii asimilate. În cele ce urmează vom studia modul de reflectare în contabilitatea agenţilor economici a acestor elemente de capitaluri.*

Obiective: În urma parcurgerii acestei teme veţi fi capabili:

- ✓ să stăpâniţi noţiunile privind alte elemente de capitaluri;
- ✓ să vă familiarizaţi cu posibilităţile practice de înregistrare a modificărilor patrimoniale privind alte elemente de capitaluri în contabilitatea agenţilor economici, precum:
  - evidenţierea subvenţiilor pentru investiţii;
  - constituirea (majorarea) şi diminuarea (anularea) ajustărilor pentru riscuri şi cheltuieli;
  - reflectarea împrumuturilor şi datoriilor asimilate contractate.

1. Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii

Subvenţiile pentru investiţii denumite şi subvenţii aferente activelor reprezintă sume alocate de la bugetul de stat sau obţinute de la alte unităţi interesate, de care beneficiază unii agenţi economici, în vederea procurării sau producerii de echipamente ori a altor bunuri de natura imobilizărilor (subvenţii pentru echipament), pentru finanţarea activităţii pe termen lung (ex: prime de dezvoltare pentru întreprinderile care creează noi locuri de muncă), sau a altor cheltuieli de natura investiţiilor, ce vor conduce la obţinerea de rezultate superioare într-o perioadă viitoare.

Definiţie

Principala condiţie pentru acordarea subvenţiei pentru investiţii este ca persoana juridică beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziţioneze active cu ciclu lung de fabricaţie.

Conform Legii contabilităţii nr. 82/1991, modificată şi completată ulterior, ***se asimilează subvenţiilor pentru investiţii***:

- ➢ valoarea bunurilor de natura imobilizărilor primite sub formă de donaţie sau cu titlu gratuit;
- ➢ valoarea bunurilor de natura imobilizărilor constatate în plus la inventar.

Completare

Evidenţa sumelor alocate de la bugetul de stat sau din alte resurse pentru finanţarea investiţiilor, precum şi a imobilizărilor primite cu titlu gratuit sau constatate plus cu ocazia inventarierii se realizează cu ajutorul **conturilor din grupa 13 „Subvenţii pentru investiţii”**, conturi sintetice de gradul I, operaţionale, cu funcţie contabilă de *pasiv* (**131, 132, 133, 134, 138**).

Funcţionare cont

Soldul creditor reprezintă valoarea subvenţiilor pentru investiţii nevirate la rezultatul exerciţiului.

Operaţii economice privind subvenţiile pentru investiţii

- încasarea subvenţiei pentru investiţii în contul de la bancă în lei şi evidenţierea subvenţiei de primit ulterior:

%	=	**131** „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii”
5121 „Conturi la bănci în lei”		
4451 „Subvenţii guvernamentale”		

- încasarea subvenţiei pentru investiţii ce anterior a fost evidenţiată la subvenţii de primit:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**4451** „Subvenţii guvernamentale”

- trecerea la venituri a cotei părţi din subvenţie, corespunzătoare amortizării lunare incluse în costuri:

131 „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii”	=	**7584** „Venituri din subvenţii pentru investiţii”

Anterior acestei înregistrări, are loc reflectarea amortizării lunare a investiţiei realizată din subvenţii.

- primirea prin donaţie a unui brevet şi primirea cu titlu gratuit a unui teren:

%	=	**133** „Donaţii pentru investiţii”
205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”		
2111 „Terenuri”		

- constatarea în plus la inventar a unui utilaj:

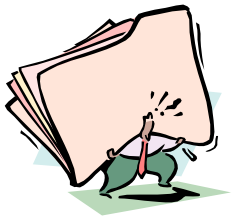
2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”	=	**134** „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”

- trecerea cotei părţi din subvenţii la venituri, corespunzătoare amortizării incluse în cheltuieli, pentru imobilizările amortizabile, iar pentru imobilizările neamortizabile a unei cote părţi egală cu valoarea investiţiei împărţită la 120 luni:

131 „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii”	=	**7584** „Venituri din subvenţii pentru investiţii”

- reflectarea subvenţiei pentru investiţii restituită din contul de disponibil de la bancă în lei sau de restituit:

131 „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii”	=	%
		5121 „Conturi la bănci în lei”
		462 „Creditori diverşi”



Timp estimativ: 5 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 1

1. Ce se asimilează subvenţiilor pentru investiţii? (2 puncte)

2. Precizaţi semnificaţia şi soldul contului 131. (2 puncte)

3. Efectuaţi înregistrarea primirii prin donaţie a unui brevet. (2 puncte)

4. Efectuaţi înregistrarea trecerii la venituri a cotei părţi din subvenţie. Precizaţi momentul în care se efectuează această înregistrare. (4 puncte).

2. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie de regulă la finele exerciţiului, pentru acele elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă ori pentru acele cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare, cum sunt:

- litigiile, amenzile şi penalităţile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie acordată clienţilor;
- alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate.

La finele fiecărui exerciţiu, provizioanele constituite la sfârşitul anului precedent sau în cursul anului, se analizează şi se regularizează astfel:

- prin debitul contului de cheltuieli, în cazul majorării provizionului;
- prin creditul contului de venituri, când provizionul trebuie diminuat sau anulat.

Evidenţa acestor provizioane se realizează cu ajutorul **contului 151 „Provizioane”**, cu funcţia contabilă de *pasiv*.

Soldul creditor reprezintă provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, constituite.

Funcţionare cont

Contul se detaliază pe următoarele *conturi sintetice, operaţionale de gradul al II-lea*:

- **1511** „Provizioane pentru litigii”;
- **1512** „Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor”;
- **1514** „Provizioane pentru restructurare”;
- **1515** „Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare”;
- **1516** „Provizioane pentru impozite”;
- **1518** „Alte provizioane”.

Operaţii economice privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli

a) Provizioane pentru litigii.

- constituirea provizionului pentru litigii privind activitatea de exploatare:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele” = **1511** „Provizioane pentru litigii”

- reflectarea creanţei incerte care face obiectul litigiului:

4118 „Clienţi incerţi sau în litigiu” = **4111** „Clienţi”

- colectarea cheltuielilor de judecată aferente litigiului pierdut:

6588 „Alte cheltuieli de exploatare” = **5121** „Conturi la bănci în lei”

- anularea provizionului, pentru litigiul rămas fără obiect:

1511 „Provizioane pentru litigii” = **7812** „Venituri din provizioane”

- scăderea din evidenţă a creanţei:

% **654** „Pierderi din creanţe şi debitori diverşi” = **4118** „Clienţi incerţi sau în litigiu”
4427 „TVA colectată”

~ concomitent, clienţii insolvabili se trec în contul extrabilanţier 8034 şi se constituie ajustări pentru deprecierea creanţelor.

b) Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor.

➢ constituirea provizionului pentru garanţii acordate clienţilor:

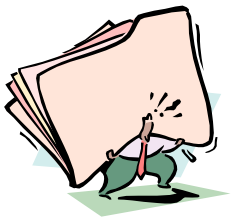
6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	=	**1512** „Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor”

➢ efectuarea cheltuielilor pentru remedierea defecţiunilor:

6xx „Conturi de cheltuieli din activitatea de exploatare”	=	%
		3xx „Conturi de stocuri”
		4xx „Conturi de terţi”
		5xx „Conturi de trezorerie”

➢ anularea sau diminuarea provizionului pentru garanţii acordate clienţilor, pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierea sau la expirarea perioadei de garanţie înscrisă în contract:

1512 „Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor”	=	**7812** „Venituri din provizioane”



Timp estimativ: 8 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 2

1. Când şi de ce se utilizează provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli? (2 puncte)

2. Cum şi când se efectuează regularizarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli? (2 puncte)

3. Efectuaţi înregistrarea constituirii şi anulării unui provizion pentru litigii. (3 puncte)

4. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldului contului 151. (3 puncte)

3. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate

Pentru completarea necesităţilor de trezorerie, societăţile comerciale pot apela, pe diverse căi, la atragerea masei monetare de la potenţialii creditori care pot fi alte societăţi - în cazul contractării împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni sau a împrumuturilor pe termen lung - respectiv unităţi bancare specializate pentru contractări de credite pe termen lung.

Din această categorie a capitalului străin fac parte:

Componenţă

✓ împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni;
✓ creditele bancare pe termen lung;
✓ datoriile ce privesc imobilizările financiare;
✓ alte împrumuturi şi datorii asimilate;
✓ dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate;
✓ primele privind rambursarea obligaţiunilor.

Împrumuturile şi datoriile pe termen mai mare de un an se reflectă în contabilitate, cu conturile din **grupa a 16-a „Împrumuturi şi datorii asimilate”**, şi anume:

➢ **161** „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”;
➢ **162** „Credite bancare pe termen lung”,
➢ **166** „Datorii ce privesc imobilizările financiare”,

- **167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”,
- **168** „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate”,
- **169** „Prime privind rambursarea obligaţiunilor”.

Funcţionare conturi

Toate conturile au funcţia contabilă de *pasiv* prezentând *sold final creditor* (valoarea împrumuturilor nerambursate) cu excepţia contului 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor” care are funcţia contabilă de *activ*, prezentând *sold final debitor* (valoarea primelor de rambursare a obligaţiunilor neamortizate).

3.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni

Definiţie

Obligaţiunile reprezintă titluri de credit negociabile (hârtii de valoare), emise de regulă de societăţile pe acţiuni, constituind în totalitatea lor un împrumut colectiv acordat societăţii de o masă de creditori, pe termen lung.

Fiecare obligaţiune face parte dintr-o emisiune totală, reprezentând capitalul împrumutat de societatea emitentă.

Obligaţiunile pot fi emise la un preţ de emisiune fie egal cu valoarea nominală a acestora, fie inferior valorii nominale.

Valoarea de rambursare poate fi egală sau superioară valorii nominale.

Definiţie

Diferenţa dintre valoarea nominală mai mare şi valoarea de emisiune mai mică reprezintă ***prima de emisiune***, iar cea dintre valoarea de rambursare mai mare şi valoarea nominală mai mică reprezintă ***prima de rambursare***.

Atât prima de emisiune cât şi prima de rambursare se achită cumpărătorului la răscumpărarea obligaţiunilor.

Pentru reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni se utilizează conturile:

- ✓ **contul 161** „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni” (conturile sintetice operaţionale, de gardul al doilea: ***1614, 1615, 1617, 1618***);
- ✓ **contul 1681** „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni”;
- ✓ **contul 169** „Prime privind rambursarea obligaţiunilor”.

a) Operaţii economice privind obligaţiunile ordinare

- emisiunea de obligaţiuni conform prospectului de emisiune şi subscrierea acestora:

461 „Debitori diverşi”	=	**161** „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”

- încasarea prin bancă în lei a valorii obligaţiunilor emise:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**461** „Debitori diverşi”

- răscumpărarea obligaţiunilor emise, la scadenţă:

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”

- anularea obligaţiunilor răscumpărate:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”	=	**505** „Obligaţiuni emise şi răscumpărate”

- reflectarea obligaţiei de achitare a dobânzii pentru obligaţiunile răscumpărate:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	**1681** „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni”

- achitarea dobânzii:

1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”

b) Operaţii economice privind obligaţiunile cu primă

- emisiunea de obligaţiuni cu primă:

%	=	**161** „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”
461 „Debitori diverşi”		
169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor”		

- încasarea prin casierie a valorii de vânzare a obligaţiunilor:

5311 „Casa în lei”	=	**461** „Debitori diverşi”

- răscumpărarea la scadenţă a obligaţiunilor cu primă, achitându-se cumpărătorilor şi prima:

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate”	=	**5311** „Casa în lei”

- anularea obligaţiunilor răscumpărate:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”	=	**505** „Obligaţiuni emise şi răscumpărate”

- amortizarea primelor de rambursare:

6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor”	=	**169** „Prime privind rambursarea obligaţiunilor”

- reflectarea obligaţiei de achitare a dobânzii, pentru obligaţiunile răscumpărate:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	**1681** „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni”

- achitarea dobânzii:

1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”

- în cazul ***emisiunilor de obligaţiuni în valută***, cu ocazia rambursării împrumutului pot să apară diferenţe favorabile ca urmare a scăderii cursului valutar, care se reflectă prin formula contabilă:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”	=	%
		5124 „Conturi la bănci în valută”
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar”

- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate cu ocazia rambursării împrumutului în devize ca urmare a creşterii cursului valutar se înregistrează astfel:

%	=	**5124** „Conturi la bănci în valută”
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”		
665 „Venituri din diferenţe de curs valutar”		

La închiderea exerciţiului financiar împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni în valută sunt evaluate pe baza cursului valutar din ultima zi a anului, rezultând diferenţe favorabile sau nefavorabile de curs valutar care influenţează veniturile respectiv cheltuielile financiare.

Obligaţiunile emise de societăţile comerciale pe acţiuni pot fi convertite în acţiuni, dacă obligatarii acceptă aceasta.

➢ transformarea obligaţiunilor în acţiuni, se reflectă astfel:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”	=	%
		456 „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”
		1044 „Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni”

3.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung

Pentru completarea disponibilităţilor, o întreprindere poate apela la contractarea de credite pe termen lung la instituţii bancare specializate. Sunt o componentă a capitalurilor permanente, reprezentând o sursă de finanţare cu caracter durabil pentru agentul economic.

Definiţii

Termenul de rambursare este mai mare de un an iar aceste credite sunt destinate pentru finanţarea investiţiilor.

Pentru urmărirea şi controlul creditelor primite de la bănci, se utilizează **contul 162 „Credite bancare pe termen lung”**. La scadenţă, creditele nerambursate sunt evidenţiate şi urmărite separat, deoarece banca percepe dobânzi penalizatoare (majorate).

În acest sens se utilizează *conturile sintetice de gradul al doilea,* respectiv:

✓ **contul 1621** „Credite bancare pe termen lung”;

✓ **contul 1622** „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă”.

Dobânzile aferente sunt reflectate cu ajutorul **contului 1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”.

a) Operaţii economice în situaţia în care creditul este contractat în lei

➢ primirea creditului de la bancă:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**1621** „Credite bancare pe termen lung”

➢ dobânda datorată băncii:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	**1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”

➢ rambursarea ratei scadente şi plata dobânzii:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”
1621 „Credite bancare pe termen lung”		
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”		

- trecerea la restanţă a creditului nerambursat la scadenţă, din lipsă de disponibilităţi:

1621 „Credite bancare pe termen lung”	=	**1622** „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă”

- dobânda penalizatoare pentru nerambursarea la scadenţă a ratei:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	**1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”

- achitarea creditului bancar trecut la restanţă şi a dobânzii de întârziere, în momentul refacerii capacităţii de plată:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”
1622 „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă”		
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”		

- în situaţia în care creditele bancare pe termen lung sunt utilizate pentru achitarea unor datorii aferente finanţării investiţiilor (credit de plăţi) atunci suma primită se reflectă astfel:

%	=	**1621** „Credite bancare pe termen lung”
401 „Furnizori”		
404 „Furnizori de imobilizări”		

b) Operaţii economice în situaţia în care creditul este contractat în valută

- primirea creditului de la bancă:

5124 „Conturi la bănci în valută”	=	**1621** „Credite bancare pe termen lung”

- diferenţele nefavorabile constatate la închiderea exerciţiului financiar, rezultate din evaluarea creditelor bancare în valută, în cazul creşterii cursului valutar:

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”	=	**1621** „Credite bancare pe termen lung”

- diferenţele favorabile constatate la închiderea exerciţiului financiar, rezultate din evaluarea creditelor bancare în valută, în cazul scăderii cursului valutar:

1621 „Credite bancare pe termen lung”	=	**765** „Venituri din diferenţe de curs valutar”

Diferenţele de curs valutar rezultate la achitarea împrumutului se înregistrează ca venituri financiare sau cheltuieli financiare în funcţie de cursul de schimb de la data rambursării, respectiv:

- diferenţa favorabilă de curs valutar apărută în urma achitării ratei la împrumutul contractat:

1621 „Credite bancare pe termen lung”	=	% **5124** „Conturi la bănci în valută” **765** „Venituri din diferenţe de curs valutar”

- diferenţa nefavorabilă de curs valutar rezultată cu ocazia rambursării ratei la împrumutul primit:

%	=	**5124** „Conturi la bănci în valută”
1621 „Credite bancare pe termen lung”		
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”		

Achitarea dobânzii şi rambursarea împrumutului în valută comportă înregistrări contabile similare ca la creditul pe termen lung în lei.

3.3. Contabilitatea investiţiilor financiare

O modalitate specifică de „completare” a resurselor financiare de către o societate comercială este şi aceea de contractare a unor împrumuturi pe termen lung de la o societate comercială care deţine în capitalul său o fracţiune de cel puţin 10-15 %, considerată ***participaţie*** şi care asigură acesteia dreptul de control şi de decizie în activitatea agentului economic.

Definiţie

Pentru evidenţa datoriilor privind sumele împrumutate de la societăţile comerciale ce deţin titluri de participare ale unităţii patrimoniale, se utilizează **contul 166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare”**, ce se detaliază în *două conturi sintetice operaţionale de gradul al doilea*, respectiv: **contul 1661** „Datorii faţă de entităţile afiliate” şi **contul 1663** „Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare” iar pentru înregistrarea obligaţiei de plată a dobânzilor privind datoriile legate de participaţie şi plata acestora, se utilizează *conturile sintetice operaţionale de gradul al II-lea*, **1685** „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate” şi **1686** „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare”.

Înregistrările contabile privind datoriile legate de participaţii sunt:

- încasarea împrumutului de la societăţile comerciale care deţin titluri de participare, în lei şi(sau) în valută:

%	=	**1663** „Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare”
5121 „Conturi la bănci în lei”		
5124 „Conturi la bănci în valută”		

- diferenţele favorabile aferente datoriilor legate de participaţii, în cazul scăderii cursului valutar, la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia evaluării acestora:

1663 „Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare”	=	**765** „Venituri din diferenţe de curs valutar”

- diferenţele nefavorabile aferente datoriilor legate de participaţii, în valută, rezultate din evaluarea acestora, la sfârşitul exerciţiului financiar:

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”	=	**1663** „Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare”

- obligaţia de plată a dobânzilor aferente datoriilor legate de participaţii:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	**1686** „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare”

➢ achitarea dobânzilor legate de participaţii, în lei şi în valută:

1686 „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare”	=	%
		5121 „Conturi la bănci în lei”
		5124 „Conturi la bănci în valută”

➢ restituirea sumelor în lei şi în valută societăţilor comerciale care deţin titluri de participare:

1663 „Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare”	=	%
		5121 „Conturi la bănci în lei”
		5124 „Conturi la bănci în valută”

➢ evidenţierea diferenţelor favorabile de curs valutar, ca urmare a scăderii acestuia, aferente datoriilor legate de participaţii cu ocazia restituirii lor:

1663 „Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare”	=	%
		5124 „Conturi la bănci în valută”
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar”

➢ reflectarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente datoriilor legate de participaţii în momentul restituirii lor:

%	=	**5124** „Conturi la bănci în valută”
1663 „Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare”		
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”		

3.4. Contabilitatea altor împrumuturi şi datorii asimilate

În categoria *altor împrumuturi şi datorii asimilate* se cuprind depozitele, garanţiile primite şi alte datorii asimilate.

Această categorie de datorii face parte din capitalurile permanente numai în situaţia în care constituie obiectul unor contracte încheiate, îmbrăcând forma unor operaţii de creditare. Contabilitatea se conduce cu **contul 167** „**Alte împrumuturi şi datorii asimilate**”, iar pentru înregistrarea obligaţiei de plată a dobânzilor privind datoriile legate de participaţii şi plata acestora se utilizează *contul sintetic operaţional de gradul al II-lea* **1687** „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate”.

Înregistrările contabile privind alte împrumuturi şi datorii asimilate sunt:

➢ încasarea unor sume în lei şi în valută reprezentând alte împrumuturi şi datorii, ce nu fac obiectul împrumuturilor din obligaţiuni, din credite bancare pe termen lung, ori din datorii legate de participaţii:

%	=	**167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”
5121 „Conturi la bănci în lei”		
5124 „Conturi la bănci în valută”		

➢ concesionarea unor bunuri în vederea exploatării acestora, conform contractului de concesionare:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi	=	**167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”

şi active similare”

*

- rambursarea altor împrumuturi şi datorii asimilate, în lei şi în valută precum şi restituirea bunurilor primite în concesiune:

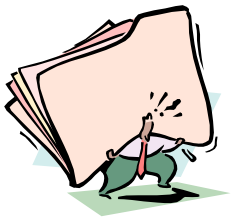
*

167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”	=	%
		5121 „Conturi la bănci în lei”
		5124 „Conturi la bănci în valută”
		205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”

*

Diferenţele favorabile de curs valutar, precum şi cele nefavorabile de la închiderea exerciţiului financiar rezultate din evaluarea altor împrumuturi şi datorii în valută, înregistrarea obligaţiei de plată a dobânzilor şi achitarea acestora, se realizează identic ca la datoriile legate de participaţii cu menţiunea că în locul contului 1663 „Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare” se foloseşte contul 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”, iar în locul contului 1686 „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare” se utilizează contul 1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate”.

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 3



Timp estimativ: 15 minute

1. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldului conturilor din grupa 16. (1,5 puncte)

2. Cum se determină prima de emisiune şi de rambursare pentru un împrumut din emisiuni de obligaţiuni cu primă? (1,5 puncte)

3. Efectuaţi înregistrarea amortizării primelor de rambursare. (1,5 puncte)

4. Efectuaţi înregistrarea primirii unui credit bancar pe termen lung în lei. (1,5 puncte)

5. Ce reprezintă o participaţie în capitalul altei societăţi? (1,5 puncte)

6. Efectuaţi înregistrarea obligaţiei de plată a dobânzilor aferente datoriilor legate de participaţii. (1,5 puncte)

7. Efectuaţi înregistrarea primirii în concesiune a unor bunuri în vederea exploatării acestora. (1 punct)

TEMA 3
CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE, CORPORALE, A IMOBILIZĂRILOR ÎN CURS, PRECUM ŞI A AMORTIZĂRII ACESTORA

CONŢINUT:

1. **Contabilitatea imobilizărilor necorporale**
2. **Contabilitatea imobilizărilor corporale**
3. **Contabilitatea imobilizărilor în curs**
4. **Contabilitatea amortizării imobilizărilor**

Rezumat: *În această temă sunt prezentate conţinutul şi contabilitatea elementelor de imobilizări, precum: imobilizări necorporale, imobilizări corporale, imobilizări în curs. Totodată, sunt expuse problemele teoretice şi practice privind amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale. În cele ce urmează vom studia modul de reflectare în contabilitatea agenţilor economici a imobilizărilor enumerate anterior şi a amortizării acestora. De remarcat faptul că deciziile luate în activitatea desfăşurată de agenţii economici în procesul de realizare a produselor, de constituire şi plasare a capitalului trebuie să fie bazate pe informaţii exacte şi complete privind structura şi diferitele categorii de imobilizări, starea tehnică şi gradul de depreciere a acestora.*

Obiective: În urma parcurgerii acestei teme veţi fi capabili:

- ✓ să vă însuşiţi şi să stăpâniţi noţiunile privind imobilizări necorporale, corporale şi în curs, precum şi cele referitoare la amortizarea acestora;
- ✓ să vă familiarizaţi cu posibilităţile practice de înregistrare a modificărilor patrimoniale privind intrarea şi ieşirea acestor imobilizări în contabilitatea agenţilor economici.

1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale sau **nemateriale** sunt acele imobilizări care nu sunt reprezentate printr-un bun fizic, concret, ci prin valori nemateriale, respectiv printr-un document juridic sau comercial.

Definiţie

În cadrul acestei categorii se cuprind:

- ✓ cheltuielile de constituire;
- ✓ cheltuielile de dezvoltare;
- ✓ concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile, drepturile şi alte active similare;
- ✓ fondul comercial;
- ✓ alte imobilizări necorporale.

Definiţie

a) Cheltuielile de constituire - sunt reprezentate de cheltuielile efectuate la înfiinţarea sau cu ocazia modificării activităţii unităţii patrimoniale, cum sunt: taxele şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuielile privind emiterea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, cheltuielile de publicitate şi prospectare a pieţii şi alte cheltuieli similare aferente înfiinţării sau extinderii activităţii societăţii.

b) Cheltuielile de dezvoltare - sunt ocazionate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare, în regie proprie, care să prezinte garanţia realizării eficienţei scontate în urma aplicării acestora, pentru necesităţile proprii ale unităţii patrimoniale. Se exclud din categoria imobilizărilor necorporale acele cheltuieli de cercetare şi dezvoltare efectuate pe bază de comenzi ferme primite de la terţi şi incluse în costul comenzilor.

Definiţie

c) Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare - sunt constituite din valoarea bunurilor preluate cu acest titlu în patrimoniu, potrivit contractelor încheiate, precum şi cheltuielile prilejuite pentru dobândirea unor bunuri cu caracter de proprietate şi(sau) folosinţă temporară.

Definiţie

d) Fondul comercial - reprezintă cheltuielile efectuate pentru menţinerea sau dezvoltarea potenţialului de activitate al unităţii patrimoniale cum sunt: clientela, vadul comercial, reputaţia firmei şi alte elemente.

Definiţie

e) Alte imobilizări necorporale - sunt reprezentate de programele informatice create în cadrul unităţii patrimoniale sau achiziţionate de la terţi pentru necesităţile proprii sau pentru comercializare, precum şi alte imobilizări necorporale, care nu se încadrează în categoriile anterioare.

Definiţie

Contabilitatea imobilizărilor necorporale se realizează cu conturile din **grupa 20 „Imobilizări necorporale”**.

1.1. Contabilitatea cheltuielilor de constituire

Evidenţa cheltuielilor ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea unităţii patrimoniale (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, cheltuieli de prospectare a pieţii, de publicitate şi alte cheltuieli de această natură, legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii unităţii patrimoniale), se ţine cu ajutorul **contului 201 „Cheltuieli de constituire”**. Este un cont de imobilizări necorporale, cu funcţia contabilă de *activ*. *Soldul debitor* reprezintă valoarea cheltuielilor de constituire existente.

Funcţionare cont

Operaţii economice privind cheltuielile de constituire

- colectarea cheltuielilor cu înfiinţarea unităţii patrimoniale, în funcţie de modalitatea de plată sau de decontare cu terţii:

201 „Cheltuieli de constituire”	=	%
		5121 „Conturi la bănci în lei”
		5124 „Conturi la bănci în valută”
		5311 „Casa în lei”
		5314 „Casa în valută”
		404 „Furnizori de imobilizări”

- amortizarea cheltuielilor de constituire, într-o perioadă de cel mult 5 ani:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2801** „Amortizarea cheltuielilor de constituire”

- scăderea din evidenţă a cheltuielilor de constituire, după amortizarea lor completă:

2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”	=	**201** „Cheltuieli de constituire”

1.2. Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare

Funcţionare cont

Evidenţa cheltuielilor de dezvoltare incluse în categoria imobilizărilor necorporale se realizează cu ajutorul **contului 203 „Cheltuieli de dezvoltare”**.

Este un cont de imobilizări necorporale, cu funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea cheltuielilor de dezvoltare existente.

Contabilitatea analitică a cheltuielilor de dezvoltare se ţine pe categorii de lucrări sau obiective.

Operaţii economice privind cheltuielile de dezvoltare

- recepţia proiectelor, ca rezultat al cercetării efectuate în cadrul unităţii:

203 „Cheltuieli de dezvoltare” = **721** „Venituri din producţia de imobilizări necorporale”

- recepţia unor rezultate ale cercetării şi dezvoltării efectuată pe cont propriu, pentru care cercetarea a început în perioada precedentă:

203 „Cheltuieli de dezvoltare” = **233** „Imobilizări necorporale în curs de execuţie”

- achiziţionarea de la terţi a unor proiecte şi lucrări de cercetare şi dezvoltare:

% = **404** „Furnizori de imobilizări”
203 „Cheltuieli de dezvoltare”
4426 „TVA deductibilă”

- amortizarea cheltuielilor de dezvoltare:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” = **2803** „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”

- scăderea din evidenţă a cheltuielilor de dezvoltare, după amortizarea lor integrală:

2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare” = **203** „Cheltuieli de dezvoltare”

- scăderea din gestiune a unui proiect de dezvoltare vândut, incomplet amortizat:

% = **203** „Cheltuieli de dezvoltare”
2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”

- anterior scăderii din evidenţă are loc reflectarea creanţei faţă de terţi:

461 „Debitori diverşi” = %
7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”
4427 „TVA colectată”

- reflectarea cheltuielilor de dezvoltare aferente brevetelor sau licenţelor obţinute:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare” = **203** „Cheltuieli de dezvoltare”

1.3. Contabilitatea imobilizărilor în concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare

Imobilizările necorporale de natura concesiunilor, brevetelor, mărcilor de fabrică şi de comerţ, know-how-urilor şi altor drepturi şi active similare aduse ca aport, achiziţionate sau realizate pe cont propriu, se evidenţiază cu ajutorul **contului 205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**.

Funcţionare cont

Este un cont de imobilizări necorporale, cu funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturi şi active similare existente.

Contabilitatea analitică se organizează pe categorii sau feluri de bunuri.

Operaţii economice privind concesiunile, brevetele licenţele, mărcile comerciale şi alte drepturi şi active similare

- intrarea în patrimoniul unităţii a brevetelor şi a altor drepturi şi valori similare, aduse ca aport la înfiinţare de acţionari sau asociaţi, precum şi cele primite cu titlu gratuit:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”	=	%
		456 „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”
		131 „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii”

~ concomitent, pentru aportul adus de asociaţi sau acţionari la capitalul social, se evidenţiază realizarea capitalului social subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

- realizarea pe cont propriu în cadrul unităţii de brevete, drepturi şi active similare:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”	=	**721** „Venituri din producţia de imobilizări necorporale”

- achiziţionarea de la terţi a brevetelor şi a altor drepturi şi active similare:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări”
205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”		
4426 „TVA deductibilă”		

- recepţia brevetelor şi a altor drepturi şi active similare ce au fost finalizate, începute într-o perioadă anterioară:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi drepturi şi active similare”	=	**233** „Imobilizări necorporale în curs de execuţie”

- încorporarea în alte drepturi şi active similare a cheltuielilor de dezvoltare:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, şi active similare”	=	**203** „Cheltuieli de dezvoltare”

- evidenţierea amortizării lunare a imobilizărilor necorporale de natura brevetelor şi a altor drepturi şi active similare:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2805** „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”

- scăderea din patrimoniu a acestor imobilizări, după amortizarea integrală:

2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”	=	**205** „Concesiuni, brevete, licenţe mărci comerciale, drepturi şi active similare”

- scăderea din patrimoniu a brevetelor, licenţelor şi mărcilor de fabrică, vândute unei unităţi terţe, care au fost amortizate parţial:

%	=	**205** „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”
2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”		

Anterior scăderii din gestiune se evidenţiază cedarea către terţi.

- retragerea din aport de către asociaţi şi(sau) acţionari a imobilizărilor necorporale de natura brevetelor şi a altor drepturi şi active similare:

456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”	=	**205** „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”

~ concomitent se diminuează capitalul social cu retragerile efectuate în favoarea asociaţilor şi(sau) acţionarilor:

1012 „Capital subscris vărsat”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

- evidenţierea brevetelor, licenţelor şi a altor drepturi şi active similare depuse ca aport la capitalul altei persoane juridice:

261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate”	=	**205** „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”

1.4. Contabilitatea fondului comercial

Constituirea fondului comercial este posibilă numai prin achiziţionare şi aporturi de capital, deoarece cel creat de unitate nu se contabilizează.

Funcţionare cont

Fondul comercial se determină ca diferenţă între valoarea de aport sau costul de achiziţie - după caz - şi valoarea justă, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o persoană juridică. Evidenţa acestuia se realizează cu ajutorul **contului 207 „Fond comercial”**. Este un cont de imobilizări necorporale, cu funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea fondului comercial existent.

Operaţii economice privind fondul comercial

- aducerea ca aport a fondului comercial de către asociaţi sau acţionari la capitalul social:

207 „Fond comercial” = **456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

~ concomitent, are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat” = **1012** „Capital subscris vărsat”

- achiziţionarea fondului comercial de la terţi, odată cu spaţiile adecvate pentru organizarea şi desfăşurarea unei activităţi comerciale, spaţii ce deţin un vad comercial important:

% = **404** „Furnizori de imobilizări”
212 „Construcţii”
207 „Fond comercial”
4426 „TVA deductibilă” (aferentă fondului comercial)

~ concomitent, se evidenţiază TVA aferentă construcţiei:

4426 „TVA deductibilă” = **4427** „TVA colectată”

- amortizarea fondului comercial, în cazul unei deprecieri ireversibile:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” = **2807** „Amortizarea fondului comercial”

- scăderea din evidenţă a fondului comercial, integral amortizat:

2807 „Amortizarea fondului comercial” = **207** „Fond comercial”

- cedarea fondului comercial, amortizat parţial:

461 „Debitori diverşi” = %
7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”
4427 „TVA colectată”

- scăderea din evidenţă a fondului comercial cedat, parţial amortizat:

% = **207** „Fond comercial”
2807 „Amortizarea fondului comercial”
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”

În cazul cumpărării de active de la terţe persoane juridice, la o valoare mai mare decât valoarea contabilă a fiecărui bun în parte care formează activul, diferenţa respectivă se poate evidenţia, fie prin repartizare asupra bunurilor care fac obiectul contractului de vânzare-cumpărare, fie în contul 207 „Fond comercial”.

1.5. Contabilitatea altor imobilizări necorporale

În categoria altor imobilizări necorporale se includ programele informatice create de unitate sau achiziţionate de la terţi, precum şi alte imobilizări necorporale. Evidenţa acestora se realizează cu ajutorul **contului 208 „Alte imobilizări**

Funcţionare cont

necorporale”. Este un cont de imobilizări necorporale, cu funcţia contabilă de *activ*. *Soldul debitor* reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

Operaţii economice privind alte imobilizări necorporale

- achiziţionarea unui program informatic de la terţi:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări”
208 „Alte imobilizări necorporale”		
4426 „TVA deductibilă”		

- realizarea în regie proprie a unui program informatic:

208 „Alte imobilizări necorporale”	=	**721** „Venituri din producţia de imobilizări necorporale”

- depunerea aportului în natură de către asociaţi sau acţionari, reprezentat de alte imobilizări necorporale:

208 „Alte imobilizări necorporale”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

~ concomitent, are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

- finalizarea şi recepţia altor imobilizări necorporale, a căror execuţie a început în perioada anterioară:

208 „Alte imobilizări necorporale”	=	**233** „Imobilizări necorporale în curs”

- amortizarea lunară a programelor informatice:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2808** „Amortizarea altor imobilizări necorporale”

- scăderea din activul patrimonial ca urmare a amortizării integrale a unui program informatic:

2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”	=	**208** „Alte imobilizări necorporale”

- cedarea unui program informatic parţial amortizat:

461 „Debitori diverşi”	=	%
		7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”
		4427 „TVA colectată”

- scăderea din evidenţă a programului informatic cedat, parţial amortizat:

%	=	**208** „Alte imobilizări necorporale”
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”		

- retragerea altor imobilizări necorporale din aport de către asociaţi şi(sau) acţionari:

456 „Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul”	=	**208** „Alte imobilizări necorporale”

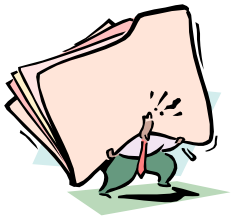
~ concomitent, are loc reducerea capitalului social:

1012 „Capital subscris vărsat”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

- se evidenţiază valoarea altor imobilizări necorporale depuse ca aport la capitalul altei persoane juridice:

261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate”	=	**208** „Alte imobilizări necorporale”

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 1



Timp estimativ: 15 minute

1. Definiţi categoria altor imobilizări necorporale. (2,5 puncte)

2. Ce funcţie contabilă au conturile de imobilizări necorporale? Precizaţi semnificaţia soldului contului 203. (2,5 puncte)

3. În funcţie de conţinutul lor economic, imobilizările se delimitează în: (2,5 puncte)

a) active necorporale şi corporale;
b) stocuri;
c) active financiare, necorporale şi în curs;
d) active corporale, financiare, în curs şi necorporale;
e) b) şi d).

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

4. Achiziţionarea de la terţi a unui program informatic în valoare de 1.785 lei inclusiv TVA, se înregistrează astfel: (2,5 puncte)

a) %	=	404	1.785
203			1.500
4426			285
b) %	=	404	2.124,15
208			1.785,00
4426			339,15
c) %	=	404	1.785
208			1.500
4426			285
d) %	=	401	1.785
208			1.500
4426			285
e) %	=	5121	1.785
208			1.500
4426			285

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

2. Contabilitatea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale - ca parte componentă a mijloacelor de producţie, reprezintă bunuri de folosinţă îndelungată în activitatea unei unităţi patrimoniale şi sunt recunoscute în bilanţ atunci când se estimează că generează beneficii iar costul poate fi evaluat în mod credibil. Ele caracterizează capacitatea tehnică de producţie a fiecărei unităţi şi influenţează semnificativ rentabilitatea activităţii desfăşurate.

Definiţie

Imobilizările corporale cuprind *două grupe*:
- ✓ terenurile;
- ✓ mijloacele fixe.

2.1. Contabilitatea terenurilor

Definiţie

Terenurile sunt evidenţiate în contabilitatea agenţilor economici numai dacă aparţin acestora şi cuprind două categorii:
- terenurile propriu-zise;
- amenajările de terenuri.

Terenurile propriu-zise - se pot detalia pe mai multe grupe şi anume:
- terenuri agricole şi silvice;
- terenuri fără construcţii;
- terenuri cu zăcăminte;
- terenuri cu construcţii;
- alte terenuri.

Terenurile se evaluează la intrarea în patrimoniu, la o valoare stabilită potrivit legii, în funcţie de fertilitatea şi amplasarea acestora, precum şi alte criterii, la *valoarea de aport* sau la *costul de achiziţie*, după caz. Terenurile nu sunt supuse amortizării.

Definiţie

Amenajările de terenuri - reprezintă investiţiile efectuate pentru punerea în valoare a terenurilor, lacurilor, bălţilor, iazurilor şi alte lucrări similare. Aceste investiţii sunt supuse amortizării, într-o perioadă de cel mult 10 ani.

Funcţionare cont

Evidenţa terenurilor şi a amenajărilor de terenuri (racordarea lor la sistemul de alimentare cu energie, împrejmuirile, lucrările aferente căilor de acces etc.) se realizează cu ajutorul **contului 211 „Terenuri şi amenajări de terenuri"** - care este un cont cu funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea terenurilor şi costul efectiv al amenajărilor de terenuri.

Contul 211 „Terenuri şi amenajări de terenuri" este un cont sintetic de gradul I, neoperaţional, care se detaliază în *două subconturi de gradul II, operaţionale*:
- ✓ **contul 2111 „**Terenuri";
- ✓ **contul 2112 „**Amenajări de terenuri".

Contabilitatea analitică în cadrul celor două subconturi, se organizează pe grupe de terenuri, loc de amplasare şi suprafaţă, respectiv pe feluri de amenajări sau categorii de lucrări.

Operaţii economice privind terenurile

- ➢ recepţia terenurilor reprezentând aportul în natură al asociaţilor sau acţionarilor la constituirea capitalului social:

2111 „Terenuri"	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"

~ concomitent, are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	**1012** „Capital subscris vărsat"

- ➢ recepţia terenurilor achiziţionate de la terţi:

2111 „Terenuri"	=	**404** „Furnizori de imobilizări"

~ concomitent, se evidenţiază TVA aferentă:

4426 „TVA deductibilă"	=	**4427** „TVA colectată"

- primirea în patrimoniu cu titlu gratuit a unui teren:

2111 „Terenuri” = **133** „Donaţii pentru investiţii”

- creşterea valorii terenurilor în urma operaţiei de reevaluare:

2111 „Terenuri” = **105** „Rezerve din reevaluare”

- evidenţierea amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu:

2112 „Amenajări de terenuri” = **722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale”

- recepţia amenajărilor de terenuri executate în regie proprie, a căror realizare a început în perioada anterioară de gestiune:

2112 „Amenajări de terenuri” = **231** „Imobilizări corporale în curs de execuţie”

- recepţia amenajărilor de terenuri executate de terţi:

% = **404** „Furnizori de imobilizări”
2112 „Amenajări de terenuri”
4426 „TVA deductibilă”

- retragerea terenurilor aduse ca aport de către asociaţi şi(sau) acţionari:

456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul” = **2111** „Terenuri”

~ concomitent, are loc diminuarea capitalului social cu retragerile efectuate:

1012 „Capital subscris vărsat” = **456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

- amortizarea lunară a amenajărilor de terenuri:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” = **2811** „Amortizarea amenajărilor de terenuri”

- vânzarea amenajării de teren, incomplet amortizată (exclusiv terenul):

461 „Debitori diverşi” = %
7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital ”
4427 „TVA colectată”

- scăderea din evidenţă a amenajării de teren ce a fost cedată:

% = **2112** „Amenajări de terenuri”
2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”

- scăderea din evidenţă a amenajării de teren amortizată integral:

2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri” = **2112** „Amenajări de terenuri”

- terenurile cedate terţilor se scot din evidenţă la preţul de înregistrare, ceea ce reprezintă o cheltuială, care se evidenţiază astfel:

*

6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital” = **2111** „Terenuri”

*

- descreşterea valorii terenurilor în urma operaţiei de reevaluare:

*

105 „Rezerve din reevaluare” = **2111** „Terenuri”

*

- reflectarea terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăţi comerciale:

*

% = **2111** „Terenuri”

261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate”
263 „Interese de participare”
265 „Alte titluri imobilizate”

*

2.2. Contabilitatea mijloacelor fixe

Caracteristici

Imobilizările corporale de natura mijloacelor fixe prezintă o serie de **caracteristici**, care le delimitează de celelalte valori materiale aflate în circuitul patrimonial al întreprinderii şi anume:

- ✓ au o valoare mare şi o durată de folosinţă îndelungată;
- ✓ participă la mai multe cicluri de exploatare;
- ✓ nu-şi schimbă forma fizică iniţială pe timpul utilizării;
- ✓ îşi transmit treptat valoarea, prin intermediul amortizării, asupra bunurilor nou create, lucrărilor executate şi serviciilor prestate.

Definiţie

Sunt considerate mijloace fixe, obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ, următoarele ***condiţii***:

- ~ are o valoare mai mare decât limita minimă stabilită prin lege (în prezent 1.500 lei);
- ~ are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Reflectarea în contabilitate a mijloacelor fixe de care dispune un agent economic la un moment dat, precum şi evidenţa mişcării şi transformării acestora se realizează pe categorii, cu ajutorul conturilor:

- ✓ **212 „Construcţii”**;
- ✓ **213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”**;
- ✓ **214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”**.

Funcţionare cont

Din punct de vedere al conţinutului economic sunt conturi de active imobilizate, din grupa imobilizărilor corporale, şi au funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea mijloacelor fixe existente.

Contul 213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii”, se detaliază în *conturi sintetice operaţionale de gradul al doilea*, după cum urmează:

- ✓ **2131** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”;
- ✓ **2132** „Aparate şi instalaţii de măsurare, control, reglare”;
- ✓ **2133** „Mijloace de transport”;
- ✓ **2134** „Animale şi plantaţii”.

Contabilitatea analitică se realizează pe fiecare obiect singular sau complex de obiecte, care constituie unitatea de evidenţă a mijloacelor fixe.

2.2.1. Contabilitatea operaţiilor privind intrările de mijloace fixe

Intrările de mijloace fixe în folosinţă permanentă se pot realiza pe mai multe ***căi*** şi anume:

- ✓ aportul asociaţilor la constituirea capitalului social;
- ✓ achiziţionarea de mijloace fixe de la terţi;
- ✓ realizarea de mijloace fixe în regie proprie;
- ✓ modernizarea mijloacelor fixe existente;
- ✓ creşterea valorii imobilizărilor corporale prin investiţii efectuate de concesionant, locatar sau chiriaş;
- ✓ primirea de mijloace fixe cu titlu gratuit;
- ✓ plusuri de mijloace fixe constatate la inventariere;
- ✓ creşterea valorii mijloacelor fixe în urma operaţiei de reevaluare;
- ✓ mijloace fixe primite în regim de leasing financiar.

Căi de intrare

Operaţii economice privind intrările de mijloace fixe

1. Aportul asociaţilor la constituirea capitalului social.

- ➢ depunerea aportului în natură, reprezentat de mijloace fixe, la capitalul social, de către asociaţi şi(sau) acţionari:

%	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”
212 „Construcţii”		
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”		

~ concomitent, se evidenţiază realizarea capitalului subscris vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

2. Achiziţionarea de mijloace fixe de la terţi.

- ➢ procurarea de mijloace fixe de la terţi, se evidenţiază:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări”
212 „Construcţii”		
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”		
4426 „TVA deductibilă” (cu excepţia clădirilor)		

~ concomitent, pentru construcţiile achiziţionate se reflectă TVA aferentă:

4426 „TVA deductibilă”	=	**4427** „TVA colectată”

3. Realizarea de mijloace fixe în regie proprie.

- ➢ mijloacele fixe realizate în regie proprie într-o perioadă de gestiune:

%	=	**722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale”
212 „Construcţii”		
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”		

În situaţia în care aceste operaţii nu se finalizează până la sfârşitul perioadei de gestiune este necesar să se utilizeze contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuţie" care se debitează prin creditul contului 722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale" iar ulterior se creditează prin debitul conturilor de mijloace fixe.

4. Modernizarea mijloacelor fixe existente.

- creşterea valorii de înregistrare (de intrare) a mijloacelor fixe, ca urmare a încorporării unor accesorii, aparate de măsură şi control sau alte părţi componente ale mijloacelor fixe achiziţionate de la terţi:

a) evidenţierea accesoriilor cumpărate şi recepţionate:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"
302 „Materiale consumabile"		
4426 „TVA deductibilă"		

b) consumarea accesoriilor pentru modernizarea imobilizărilor corporale:

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	**302** „Materiale consumabile"

c) recepţionarea lucrării de investiţii realizată în regie prin încorporarea cheltuielilor efectuate cu modernizarea în valoarea imobilizărilor corporale:

%	=	**722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale"
212 „Construcţii"		
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"		

Pentru conturile 302 „Materiale consumabile" şi 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" se utilizează conturile sintetice operaţionale adecvate de gradul al doilea.

În cazul în care modernizarea nu se finalizează într-o perioadă de gestiune se utilizează contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuţie", ce funcţionează ca la punctul 3.

5. Creşterea valorii imobilizărilor corporale prin investiţii efectuate de concesionant, locatar sau chiriaş.

- majorarea valorii de înregistrare a imobilizărilor corporale, prin încorporarea în valoarea de intrare a acestora, a investiţiilor efectuate de concesionant, locatar sau chiriaş ce au fost amortizate integral:

212 „Construcţii"	=	**2812** „Amortizarea construcţiilor"
214 „Mobilier, aparatură birotică echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	=	**2814** „Amortizarea altor imobilizări corporale"

6. Investiţii (capacităţi) puse în funcţiune cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe.

a) evidenţierea investiţiei (capacităţii) puse în funcţiune:

* * *

231 „Imobilizări corporale în curs de execuţie”= **722** „Venituri din producţia de imobilizările corporale”
an.: „Imobilizări corporale fără forme de înregistrare la mijloace fixe”

* * *

b) amortizarea investiţiei fără forme de înregistrare la mijloace fixe:

* * *

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” = **281** „Amortizări privind imobilizările corporale” (*Subconturile: 2812-2814*)
an.: „Amortizarea imobilizărilor corporale fără forme de înregistrare”

* * *

c) trecerea investiţilor terminate în categoria mijloacelor fixe:

* * *

% = **231** „Imobilizări corporale în curs de execuţie”
212 „Construcţii”
---
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale” **an.**: „Imobilizări corporale fără forme de înregistrare la mijloacele fixe”

* * *

d) reflectarea amortizării investiţiilor terminate şi trecute în categoria mijloacelor fixe:

* * *

281 „Amortizări privind imobilizările corporale” (*Subconturile: 2812-2814*)
an.: „Amortizarea imobilizărilor corporale fără forme de înregistrare” = **281** „Amortizări privind imobilizările corporale” (*Subconturile: 2812-2814*)

* * *

7. Mijloace fixe primite din donaţii.

- primirea prin donaţie a unui mijloc fix, se evidenţiază:

* * *

% = **133** „Donaţii pentru investiţii”
212 „Construcţii”
- -
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

* * *

Plusul de mijloace fixe, constatat cu ocazia inventarierii, se reflectă prin aceeaşi formulă contabilă ca în cazul donaţiilor de mijloace fixe, în locul 133 „Donaţii pentru investiţii” se utilizează contul 134 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”.

8. Creşterea valorii imobilizărilor corporale în urma operaţiei de reevaluare.

- plusul valoric rezultat în urma reevaluării mijloacelor fixe se reflectă:

* * *

% = **105** „Rezerve din reevaluare”
212 „Construcţii”
- -
214 „Mobilier, aparatură birotică,

echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

*

2.2.2 Contabilitatea operaţiilor privind ieşirile de mijloace fixe

Ieşirea definitivă din patrimoniu se realizează pe următoarele ***căi***:

Căi de ieşire

- ✓ scoaterea din funcţiune;
- ✓ vânzarea sau cedarea către terţi;
- ✓ retragerea aportului - în mijloace fixe - de către asociaţi şi(sau) acţionari;
- ✓ donaţie;
- ✓ ieşirea mijloacelor fixe datorită unor cauze excepţionale;
- ✓ lipsuri constatate la inventariere;
- ✓ participarea în natură cu mijloace fixe la capitalul social al altei societăţi comerciale;
- ✓ cedarea de imobilizări corporale în regim de leasing financiar.

Operaţii economice privind ieşirea definitivă din patrimoniu a mijloacelor fixe

- ➢ **1)** - scoaterea din funcţiune a unor mijloace fixe, datorită expirării duratei normale de utilizare şi amortizării integrale a valorii de intrare a acestora, implică următoarele înregistrări:
- ✓ scăderea din evidenţă a mijlocului fix casat:

*

281 „Amortizări privind imobilizările corporale” = %
212 „Construcţii” (*Subconturile: 2812-2814*)
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

*

- ✓ colectarea cheltuielilor ocazionate de dezmembrarea mijloacelor fixe:

*

6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital” = %
3xx „Conturi de stocuri”
4xx „Conturi de terţi”
5xx „Conturi de trezorerie”

*

- ✓ evidenţierea ansamblelor, subansamblelor, pieselor şi materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe:

*

3xx „Conturi de stocuri” (**346** „Produse reziduale”) = **7583** „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”

*

- ➢ **2)** - scoaterea din funcţiune a unor mijloace fixe, în cazul neamortizării integrale a valorii de intrare a acestora, implică următoarele articole contabile:
- ✓ colectarea cheltuielilor ocazionate de dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune:

*

6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital” = %
3xx „Conturi de stocuri”
4xx „Conturi de terţi”
5xx „Conturi de trezorerie”

*

- ✓ obţinerea ansamblelor, subansamblelor, pieselor şi materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe:

3xx „Conturi de stocuri” (**346** „Produse reziduale”)	=	**7583** „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”

- ✓ majorarea amortizării cu diferenţa dintre veniturile obţinute din dezmembrări şi cheltuielile efectuate (diferenţă favorabilă):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” *- analitic distinct -*	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale” (*Subconturile: 2812-2814*) **an.:** „Amortizarea recuperărilor din dezmembrări”

- ✓ scoaterea din evidenţă a mijloacelor fixe neamortizate integral, avându-se în vedere valoarea amortizată până la scoaterea din folosinţă, diferenţa dintre veniturile obţinute din valorificări şi cheltuielile ocazionate, şi diferenţa neamortizată ce urmează să afecteze direct cheltuielile. În situaţia unei construcţii, scoaterea din gestiune a acesteia, implică formula contabilă:

%	=	**212** „Construcţii”
2812 „Amortizarea construcţiilor”		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”		

- ➢ **3)** - ieşirea mijloacelor fixe prin vânzarea lor către terţi, necesită următoarele înregistrări contabile:
- ✓ facturarea către terţi a mijlocului fix vândut (mijloc de transport):

461 „Debitori diverşi”	=	%
		7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”
		4427 „TVA colectată”

- ✓ scăderea din evidenţă a imobilizării corporale vândute, în cazul amortizării parţiale a acestora:

%	=	**2133** „Mijloace de transport”
2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”		

- ➢ **4)** - vânzarea mijloacelor fixe cu plata în rate implică următoarele articole contabile:
- ✓ reflectarea avansului care se încasează, a taxei pe valoarea adăugată aferentă, a ratelor şi a dobânzilor datorate de cumpărător:

461 „Debitori diverşi”	=	%
		7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”
		4427 „TVA colectată”
		472 „Venituri înregistrate în avans”
		4428 „TVA neexigibilă”

- ✓ scăderea din evidenţă a imobilizării corporale vândute în rate, parţial

amortizată (mijloc de transport):

*

%	=	**2133** „Mijloace de transport”
2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital” neamortizată		

*

- ✓ reflectarea încasării de la cumpărător a avansului, ratelor şi dobânzii, după caz:

*

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**461** „Debitori diverşi”

*

- ✓ la scadenţa fiecărei rate, indiferent că aceasta se încasează sau devine restantă, se înregistrează veniturile curente corespunzătoare valorii dobânzii:

*

472 „Venituri înregistrate în avans”	=	**766** „Venituri din dobânzi”

*

~ concomitent, TVA neexigibilă aferentă ratei devenită scadentă, devine exigibilă de natura TVA colectate:

*

4428 „T.V.A. neexigibilă”	=	**4427** „TVA colectată”

*

- ➢ **5)** - ieşirea unor mijloace fixe (construcţii) datorită unor cauze excepţionale, respectiv, calamităţi naturale:

*

%	=	**212** „Construcţii”
2812 „Amortizarea construcţiilor”		
671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”		

*

Valoarea neamortizată a mijlocului fix distrus de calamităţi este deductibilă fiscal numai în cazul în care acesta a fost asigurat.

- ➢ **6)** - ieşirea mijloacelor fixe datorită lipsurilor constatate la inventar sau distruse din vina unor persoane, implică următoarele înregistrări:
- ✓ scăderea din evidenţă a mijlocului fix (utilaj) constatat lipsă:

*

%	=	**2131** „Echipamente tehnologice”
2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”		

*

- ✓ imputarea în sarcina celor vinovaţi a valorii de înlocuire a bunurilor constatate lipsă, inclusiv TVA:

*

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”	=	%
(**461** „Debitori diverşi”)		**7583** „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”
		4427 „TVA colectată”

*

- ➢ **7)** - donaţia unui mijloc fix implică înregistrările:
- ✓ scăderea din evidenţă a bunurilor cedate cu titlu gratuit, neamortizat:

*

6582 „Donaţii şi subvenţii acordate”	=	%

212 „Construcţii”

214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

* * *

✓ reflectarea TVA colectată aferentă donaţiei (cu excepţia construcţiei):

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” = **4427** „TVA colectată”

* * *

➢ **8)** - retragerea din aport a mijloacelor fixe de către asociaţi şi(sau) acţionari, necesită următoarele articole contabile:

✓ preluarea de asociaţi şi(sau) acţionari a mijloacelor fixe ce nu au fost utilizate:

* * *

456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul” = %

212 „Construcţii”

214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

* * *

✓ concomitent, are loc diminuarea capitalului social corespunzător valorii mijloacelor fixe retrase:

* * *

1012 „Capital subscris vărsat” = **456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

* * *

➢ **9)** - participarea cu bunuri de natura mijloacelor fixe la capitalul social al altei societăţi comerciale:

* * *

261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate” = %

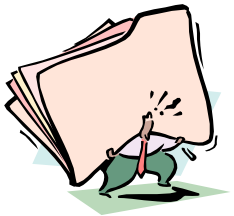
212 „Construcţii”

214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

* * *

În locul contului 261 se pot utiliza şi conturile 263 şi 265.

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 2



Timp estimativ: 20 minute

1. Care sunt caracteristicile mijloacelor fixe? (1 punct)

2. Enumeraţi căile de intrare în patrimoniu a mijloacelor fixe. (1 punct)

3. Enumeraţi condiţiile ce trebuie satisfăcute de un bun pentru a fi considerat mijloc fix. (1 punct)

4. 212 = 722 poate reflecta: (1 punct)

a) construcţii primite cu titlu gratuit;
b) modernizarea mijloacelor fixe în regie proprie;
c) primirea în leasing financiar a unei construcţii;
d) realizarea de mijloace fixe în regie proprie;
e) realizarea din producţie proprie a unor construcţii într-o singură perioadă.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

5. Scoaterea din patrimoniu a unui mijloc de transport vândut, ştiind preţul de vânzare de 10.000 lei, preţul de intrare de 15.000 lei şi amortizarea calculată până în momentul cedării de 60%, se reflectă astfel: (1 punct)

a)	%	=	2133	10.000
	2813			9.000
	6583			1.000
b)	%	=	2132	15.000
	2814			9.000
	6582			6.000
c)	%	=	2134	15.000
	2813			9.000
	6581			6.000
d)	%	=	2133	15.000
	2813			9.000
	6583			6.000
e)	%	=	2133	10.000
	2813			6.000
	6583			4.000

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

6. Scoaterea din evidenţă a unei clădiri amortizate integral implică înregistrarea: (1 punct)

a) 2811 = 212;
b) 2812 = 212;
c) 212 = 2811;
d) 6583 = 212;
e) 6811 = 212.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

7. Articolul contabil: 671 = 281 4.000, poate reflecta: (1 punct)

a) amortizarea accelerată a unui mijloc fix cu suma de 4.000 lei;
b) majorarea amortizării cu diferenţa dintre veniturile obţinute din dezmembrări de 1.000 lei şi cheltuielile aferente de 5.000 lei, în cazul mijloacelor fixe scoase din funcţiune şi neamortizate integral;
c) nici un răspuns nu este corect;
d) majorarea amortizării cu diferenţa dintre veniturile obţinute din dezmembrări de 5.000 lei şi cheltuielile aferente de 1.000 lei, în cazul mijloacelor fixe scoase din funcţiune şi amortizate integral;
e) scoaterea unei imobilizări corporale din patrimoniu în urma calamităţilor.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

8. % = 2131, poate reflecta: (1 punct)
2813
671

a) ieşirea unor echipamente tehnologice datorită unor calamităţi naturale, incomplet amortizate;
b) ieşirea unor echipamente tehnologice constatate lipsă la inventariere;

c) scoaterea din patrimoniu a unor imobilizări corporale prin vânzare la terţi;
d) ieşirea unor echipamente tehnologice prin vânzare;
e) casarea unor echipamente tehnologice.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

9. Donaţia unui animal de muncă ştiind că valoarea contabilă a acestuia este de 1.100 lei implică formulele contabile: (2 puncte)

a)	671	=	2134	1.100 şi
	635	=	4427	209;
b)	671	=	2134	1.100;
c)	671	=	2134	1.100 şi
	635	=	4427	1.100;
d)	671	=	2134	1.100 şi
	635	=	4427	198;
e)	6582	=	2134	1.100 şi
	635	=	4427	209;

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

3. Contabilitatea imobilizărilor în curs de execuţie

Pentru obţinerea şi trecerea la exploatarea imobilizărilor necorporale şi corporale de cele mai multe ori este necesar un timp îndelungat în care se efectuează cheltuieli cu cercetarea, proiectarea, execuţia propriu-zisă a lucrărilor, montarea utilajelor şi efectuarea probelor tehnologice.

Aceste cheltuieli, efectuate cu procesul investiţional, nu pot fi înregistrate în categoria imobilizărilor finite din următoarele ***considerente***:

- ✓ nu pot fi folosite încă în scopul pentru care au fost create;
- ✓ nu se cunoaşte costul complet de achiziţionare sau de producţie cu care să fie evidenţiate în contabilitate;
- ✓ amortizarea imobilizărilor se înregistrează de la punerea în funcţiune sau în exploatare, întrucât din acel moment decurge procesul de depreciere al imobilizărilor.

Considerente

Investiţiile neterminate, după finalizare, se regăsesc sub forma imobilizărilor corporale şi mai rar ca imobilizări necorporale, iar cheltuielile efectuate sunt evidenţiate distinct pe cele două categorii.

Sunt asimilate imobilizărilor în curs de execuţie şi avansurile ce au fost acordate pentru procurarea de imobilizări necorporale sau corporale.

Astfel, **imobilizările în curs**, cuprind:

- ~ imobilizări corporale în curs de execuţie;
- ~ avansuri acordate pentru imobilizări corporale;
- ~ imobilizări necorporale în curs de execuţie;
- ~ avansuri acordate pentru imobilizări necorporale.

Componenţă

3.1. Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a avansurilor acordate pentru imobilizările corporale

Imobilizările corporale în curs de execuţie - reprezintă investiţiile în de execuţie efectuate în regie proprie sau în antrepriză, evaluate la costul de producţie, respectiv la costul de achiziţie care reprezintă preţul de deviz al investiţiei. Acestea se trec, de regulă, în categoria mijloacelor fixe după recepţie, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune.

Definiţii

Imobilizările corporale în curs de execuţie se evidenţiază cu **contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuţie”**. Este un cont de active imobilizate, din grupa conturilor de imobilizări în curs de execuţie, având funcţia contabilă de

Funcţionare cont

activ.

Soldul debitor reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie, adică neterminate.

Contabilitatea analitică se ţine pe fiecare obiect şi complex de obiecte care sunt destinate să devină mijloace fixe independente.

Funcţionare cont

Pentru a reflecta avansurile ce sunt acordate furnizorilor de imobilizări corporale, se utilizează **contul 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”**, care are funcţia contabilă de *activ*. *Soldul debitor* reprezintă avansurile acordate furnizorilor de imobilizări corporale, nedecontate.

Operaţii economice privind imobilizările corporale în curs de execuţie şi avansurile acordate pentru imobilizările corporale

- depunerea aportului în natură, reprezentat de imobilizări corporale în curs de execuţie, de către asociaţi sau acţionari la capitalul social:

231 „Imobilizări corporale în curs de execuţie” = **456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

~ concomitent, se reflectă capitalul subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat” = **1012** „Capital subscris vărsat”

- acordarea de avansuri, furnizorilor de imobilizări corporale:

232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” = **5121** „Conturi la bănci în lei”

- achiziţionarea de la furnizori a unor imobilizări corporale în curs de execuţie:

% = **404** „Furnizori de imobilizări”
231 „Imobilizări corporale în curs de execuţie”
4426 „TVA deductibilă” (cu excepţia construcţiilor)

- decontarea ulterioară a avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări, după primirea facturii:

404 „Furnizori de imobilizări” = **232** „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”

- reflectarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie, realizate în regie proprie:

231 „Imobilizări corporale în curs de execuţie” = **722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale”

- recepţionarea şi darea în folosinţă a mijloacelor fixe:

% = **231** „Imobilizări corporale în curs de execuţie”
212 „Construcţii”
- -
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

- retragerea din aport de către asociaţi şi(sau) acţionari a imobilizărilor corporale în curs de execuţie:

456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul” = **231** „Imobilizări corporale în curs de execuţie”

~ concomitent, are loc reducerea capitalului social, cu retragerile efectuate:

1012 „Capital subscris vărsat”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

- evidenţierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie, distruse în urma calamităţilor naturale:

671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”	=	**231** „Imobilizări corporale în curs de execuţie”

- scăderea din gestiune a imobilizărilor corporale în curs de execuţie, cedate:

6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”	=	**231** „Imobilizări corporale în curs de execuţie”

Anterior scăderii din gestiune are loc reflectarea creanţei către terţi.

3.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie şi a avansurilor acordate pentru imobilizările necorporale

Imobilizările necorporale în curs de execuţie - reprezintă costul de producţie, respectiv costul de achiziţie al imobilizărilor necorporale, care nu au fost terminate până la finele perioadei de gestiune. În momentul în care se finalizează şi se recepţionează, acestea se trec în categoria imobilizărilor necorporale.

Definiţii

Evidenţa imobilizărilor necorporale în curs de execuţie se realizează cu ajutorul **contului 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuţie”**.

În acest cont sunt reflectate cheltuielile de proiectare, execuţie şi omologare a prototipurilor şi seriilor zero pentru produse noi, tehnologii noi şi alte cheltuieli efectuate pentru obţinerea imobilizărilor necorporale până la darea în exploatare.

Din punct de vedere al conţinutului economic, este un cont de active imobilizate în curs de execuţie, cu funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie.

Funcţionare cont

Sunt cazuri în care se acordă avansuri furnizorilor de imobilizări necorporale conform contractelor încheiate, situaţie ce implică utilizarea **contului 234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”**, care are funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, nedecontate.

Funcţionare cont

Operaţii economice privind imobilizările necorporale în curs de execuţie şi avansurile acordate pentru imobilizările necorporale

- aportul (contribuţia) asociaţilor sau acţionarilor la formarea capitalului social prin unele imobilizări necorporale în curs de execuţie:

233 „Imobilizări necorporale în curs de execuţie”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

~ concomitent, are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

- executarea cu forţe proprii de imobilizări necorporale, care nu au fost terminate:

233 „Imobilizări necorporale în curs de execuţie”	=	**721** „Venituri din producţia de imobilizări necorporale”

➢ acordarea unor avansuri din contul de la bancă în lei, furnizorilor de imobilizări necorporale:

234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”

➢ achiziţionarea de la furnizori a unor imobilizări necorporale în curs de execuţie:

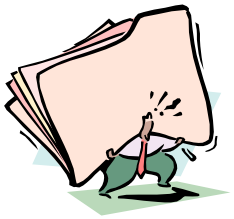
%	=	**404** „Furnizori de imobilizări”
233 „Imobilizări necorporale în curs de execuţie”		
4426 „TVA deductibilă”		

➢ decontarea avansurilor cu furnizorii de imobilizări:

404 „Furnizori de imobilizări”	=	**234** „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”

➢ finalizarea şi recepţia imobilizărilor necorporale în curs de execuţie:

%	=	**233** „Imobilizări necorporale în curs de execuţie”
203 „Cheltuieli de dezvoltare”		
205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”		
208 „Alte imobilizări necorporale”		



Timp estimativ: 10 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 3

1. De ce nu pot fi înregistrate în categoria imobilizărilor finite cheltuielile efectuate cu procesul investiţional? (2,5 puncte)

_____

_____

2. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldurilor conturilor 231 şi 232. (2,5 puncte)

_____

_____

_____

3. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldurilor conturilor 233 şi 234. (2,5 puncte)

_____

_____

4. Efectuaţi înregistrarea realizării în regie proprie a unor imobilizări corporale în curs de execuţie. (2,5 puncte)

_____

4. Contabilitatea amortizării imobilizărilor

4.1. Definirea şi modalităţile de amortizare a imobilizărilor

Definiţie

Amortizarea - reprezintă valoarea corespunzătoare deprecierii ireversibile a imobilizărilor corporale şi necorporale, ca urmare a utilizării, acţiunii factorilor naturali şi a uzurii morale a acestora.

Se calculează şi se înregistrează în contabilitate prin includerea în cheltuielile fiecărui exerciţiu, ceea ce asigură refacerea capitalului angajat şi imobilizat în active corporale şi necorporale, destinate deservirii activităţii unităţii

pe o perioadă mai mare de un an şi care se consumă treptat.

Amortizarea se calculează pentru marea majoritate a imobilizărilor corporale şi necorporale, excepţie făcând cele care nu suferă deprecieri prin utilizare sau datorită factorilor naturali şi uzurii morale, cum sunt: terenurile, lacurile, bălţile şi iazurile care nu sunt rezultatul unei investiţii, fondul comercial, cu anumite excepţii, precum şi imobilizările financiare.

Determinare

Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe şi se include în cheltuielile de exploatare.

Amortizarea mijloacelor fixe se înregistrează începând cu luna următoare punerii acestora în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcţionare şi condiţiilor de utilizare a lor.

Amortizarea imobilizărilor necorporale

Deprecierea imobilizărilor necorporale operează sub acţiunea unor factori specifici. În relaţie cu timpul, tehnologia de producţie, produsele proiectate şi asimilate, utilajele folosite evoluează, se învechesc şi chiar dispar, factori care contribuie la scurtarea duratei de viaţă a produselor, tehnologiilor, ceea ce impune investirea unor noi mijloace materiale şi băneşti.

Factorii menţionaţi şi alţi factori specifici, impun dependenţa amortizării imobilizărilor necorporale de natura lor. Astfel, *imobilizările necorporale se amortizează* după cum urmează:

Posibilităţi

- cheltuielile de constituire sau extindere a unităţii patrimoniale, şi cheltuielile de dezvoltare se amortizează într-o perioadă de cel mult 5 ani;
- activele imobilizate de natura brevetelor, licenţelor, mărcilor de fabrică şi de comerţ, se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către unitatea ce le deţine;
- fondul comercial, de regulă, nu se amortizează, cu unele excepţii;
- valoarea programelor informatice se amortizează în funcţie de durata probabilă de utilizare care nu poate depăşi 5 ani.

Amortizarea imobilizărilor corporale

Activele imobilizate de natura terenurilor, nu sunt supuse amortizării, cu excepţia investiţiilor efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor.

Potrivit prevederilor legale, agenţii economici sunt obligaţi să amortizeze mijloacele fixe, utilizând unul din următoarele **regimuri** sau **metode de amortizare**:

Clasificare

- ✓ amortizarea liniară;
- ✓ amortizarea degresivă;
- ✓ amortizarea accelerată.

1) Amortizarea liniară - constă în includerea uniformă a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare a mijlocului fix, în cheltuielile de exploatare. Amortizarea liniară se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Definiţie

Cota medie anuală de amortizare - se stabileşte în procente, ca raport între 100 şi durata normală de utilizare, exprimată în ani.

Duratele normale de utilizare a mijloacelor fixe, stabilite în ani şi cotele medii de amortizare ale acestora, exprimate în procente, sunt cuprinse în „Catalogul privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe”.

2) Amortizarea degresivă - constă în multiplicarea cotelor medii de amortizare liniară cu coeficienţii prevăzuţi de legislaţie şi anume:

Definiţie

- **1,50** - pentru mijloacele fixe cu durata normală de utilizare cuprinsă între 2-5 ani;

- **2,00** - pentru mijloacele fixe cu durata normală de utilizare cuprinsă între 5-10 ani;
- **2,50** - pentru mijloacele fixe cu durata normală de utilizare mai mare de 10 ani.

Aceşti coeficienţi pot fi modificaţi numai prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanţelor Publice.

Definiţie

3) Amortizarea accelerată - constă în includerea, în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare, a unei amortizări anuale de **50 %** din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv. Amortizările anuale pentru exerciţiile financiare următoare, sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportarea acesteia la numărul de ani de utilizare rămaşi.

4.2. Contabilitatea amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale

Pentru reflectarea amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, se utilizează conturile din **grupa 28 „Amortizări privind imobilizările"** din planul general de conturi şi anume:

~ **contul 280** „Amortizări privind imobilizările necorporale";

~ **contul 281** „Amortizări privind imobilizările corporale".

Funcţionare conturi

Sunt conturi sintetice de gradul I, neoperaţionale, cu funcţia contabilă de *pasiv*. Ambele conturi se dezvoltă pe conturi sintetice operaţionale de gradul al II-lea, după structura imobilizărilor.

Soldul creditor reprezintă amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale sau corporale existente în gestiune.

Contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale", se dezvoltă în *conturi sintetice de gradul al II-lea, operaţionale*, corespunzător structurii imobilizărilor necorporale, astfel:

- ✓ **2801** „Amortizarea cheltuielilor de constituire";
- ✓ **2803** „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare";
- ✓ **2805** „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare";
- ✓ **2807** „Amortizarea fondului comercial";
- ✓ **2808** „Amortizarea altor imobilizări necorporale".

Contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", se dezvoltă în următoarele *conturi sintetice de gradul al II-lea, operaţionale*:

- ✓ **2811** „Amortizarea amenajărilor de terenuri";
- ✓ **2812** „Amortizarea construcţiilor";
- ✓ **2813** „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor";
- ✓ **2814** „Amortizarea altor imobilizări corporale".

Operaţii economice privind amortizarea imobilizărilor necorporale

- ➢ evidenţierea amortizării imobilizărilor necorporale la sfârşitul fiecărei luni, ţinând seama de natura acestora:

	*	
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	% **2801** „Amortizarea cheltuielilor de constituire" - **2808** „Amortizarea altor imobilizări necorporale"
	*	

- ➢ scăderea din evidenţă a imobilizărilor necorporale amortizate integral:

2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”	=	**201** „Cheltuieli de constituire”
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”	=	**208** „Alte imobilizări necorporale”

În cazul în care imobilizările corporale sunt scoase din evidenţă înainte de amortizarea integrală, atunci pentru partea neamortizată se va debita contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”.

Operaţii economice privind amortizarea imobilizărilor corporale

- evidenţierea amortizării imobilizărilor corporale, respectiv a amenajărilor de terenuri şi a mijloacelor fixe:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale” *(Subconturile 2811-2814)*

- scăderea din evidenţă a mijloacelor fixe amortizate integral:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale” *(Subconturile 2812-2814)*	=	%
		212 „Construcţii”
		214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

- evidenţierea diferenţei favorabile între veniturile obţinute din dezmembrarea mijloacelor fixe şi cheltuielile efectuate:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” - *analitic distinct* -	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale” *(Subconturile 2812-2814)* **an.:** „Amortizarea recuperărilor din dezmembrări”

- scăderea din evidenţă a mijloacelor fixe neamortizate integral, avându-se în vedere valoarea amortizată până la scoaterea din folosinţă, diferenţa între veniturile obţinute din valorificări şi cheltuielile ocazionate (evidenţiată în contul analitic „Amortizarea recuperărilor din dezmembrări”) şi diferenţa neamortizată ce urmează să afecteze direct cheltuielile. În situaţia unei construcţii, formula contabilă se prezintă astfel:

%	=	**212** „Construcţii”
2812 „Amortizarea construcţiilor”		
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		

- pierderea din calamităţi a unui mijloc fix (construcţie), parţial amortizat:

%	=	**212** „Construcţii”
2812 „Amortizarea construcţiilor”		
671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”		

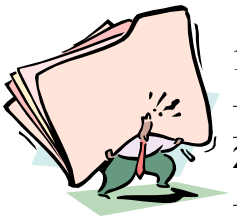
- vânzarea de mijloace fixe parţial amortizate implică mai multe înregistrări, astfel:

✓ cedarea activelor corporale:

461 „Debitori diverşi”	=	% **7583** „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital” **4427** „TVA colectată”

✓ scăderea din patrimoniu a activelor cedate (mijloc de transport):

%	=	**2133** „Mijloace de transport”
2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”		



Timp estimativ: 10 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 4

1. Definiţi amortizarea. (1 punct)

2. Precizaţi modul de amortizare a imobilizărilor necorporale. (2 puncte)

3. În ce constă amortizarea liniară? (1 punct)

4. În ce constă amortizarea degresivă? (2 puncte)

5. În ce constă amortizarea accelerată? (2 puncte)

6. Cum se înregistrează amortizarea unui program informatic? (3 puncte)

TEMĂ DE CONTROL:

Monografii contabile realizate la agenţii economici privind:

1. **Capitalul social şi modificările acestuia;**
2. **Rezervele şi rezultatul reportat şi rezultatul exerciţiului;**
3. **Rezervele din reevaluare şi subvenţiile pentru investiţii;**
4. **Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni;**
5. **Creditele bancare pe termen lung;**
6. **Terenurile;**
7. **Intrarea mijloacelor fixe în patrimoniu;**
8. **Ieşirea mijloacelor fixe din patrimoniu;**
9. **Amortizarea imobilizărilor.**

Bibliografie:

Paliu Popa, L. - „Contabilitate financiară armonizată”, vol. 1, Editura Spirit Românesc, Craiova, 2002;
Paliu Popa, L., - „Ghid contabil”, Editura Spirit Românesc, Craiova, 2003.
Ecobici, N., ş.a.

TEMA 4
CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE ŞI A AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

CONŢINUT:

1. **Contabilitatea imobilizărilor financiare**
2. **Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor**

Rezumat: *În această temă sunt prezentate conţinutul şi contabilitatea imobilizărilor financiare, precum şi cele privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, punând accent pe modul de reflectare în contabilitatea entităţilor economice a acestora.*

Obiective: În urma parcurgerii acestei teme veţi fi capabili:

- ✓ să vă însuşiţi şi să stăpâniţi noţiunile privind imobilizările financiare (titluri de participare, interese de participare, alte titluri imobilizate, creanţe imobilizate), precum şi privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor;
- ✓ să vă familiarizaţi cu posibilităţile practice de înregistrare a modificărilor patrimoniale privind intrarea şi ieşirea acestor imobilizări în contabilitatea agenţilor economici;
- ✓ să cunoaşteţi modul de constituire şi anulare a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor.

1. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Unităţile patrimoniale, posesoare a unui capital excedentar, pot să-l utilizeze în activitatea financiară prin plasarea lui în capitalul altei firme, aflată în dificultate sau care are nevoie de resurse suplimentare pentru dezvoltarea activităţii. Scopul care determină decizia de participare a unei societăţi la finanţarea activităţii investiţionale sau de exploatare a altei societăţi, este cel al venitului obţinut din plasamentul capitalului (dividend sau dobândă), unele avantaje în cooperare sau chiar exercitarea unui control ori a unei influenţe semnificative asupra societăţii finanţate (debitoare).

Deci, **imobilizările financiare** constau în plasamente ale capitalului sau a altor resurse, pe timp îndelungat, în titluri sau acţiuni, pentru a obţine dreptul la formarea capitalului altor societăţi şi prin aceasta, calitatea de a participa la luarea deciziilor privind strategia şi gestiunea acestor societăţi, precum şi(sau) pentru acordarea de împrumuturi, respectiv creanţe pe termen lung în scopul obţinerii de venituri.

Definiţie

În categoria **imobilizărilor financiare**, sunt incluse:

- ~ acţiunile deţinute la entităţile afiliate;
- ~ interesele de participare;
- ~ alte titluri imobilizate;
- ~ creanţele imobilizate.

Componenţă

1.1. Contabilitatea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate, a intereselor de participare şi a altor titluri imobilizate

Definiţie

Acţiunile deţinute la entităţile afiliate - sunt constituite din titluri de valoare sub formă de acţiuni şi părţi sociale, deţinute de o unitate patrimonială în capitalul altor societăţi comerciale, care permit unităţii deţinătoare, exercitarea unui control sau a unei influenţe majore, în gestiunea societăţilor care au emis aceste titluri, precum şi obţinerea de venituri sub formă de dividende.

Funcţionare conturi

Evidenţa titlurilor de participare se realizează cu ajutorul contului de *activ* **261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate".**

Soldul debitor reprezintă valoarea titlurilor de participare existente la filiale din cadrul grupului, respectiv la societăţi din afara grupului (la entităţile afiliate).

Definiţie

Interesele de participare - constituie drepturile deţinute în capitalul altei societăţi comerciale pe termen lung în scopul garantării contribuţiei la activităţile respectivei persoane juridice.

Titlurile de participare deţinute în capitalul întreprinderilor asociate într-o proporţie de 20-50% asigură posibilitatea exercitării unei influenţe semnificative.

Funcţionare cont

Evidenţa acestor titluri se realizează cu ajutorul contului **263 „Interese de participare"**, cont ce are funcţia contabilă de *activ*, ce reflectă titlurile de valoare pe care persoana juridică le dobândeşte în vederea realizării unor venituri financiare, fără intervenţia în gestiunea societăţilor la care sunt deţinute. *Soldul debitor* reprezintă imobilizările financiare sub formă de interese de participare deţinute.

Titlurile de valoare deţinute pe o perioadă îndelungată pe care o unitate le dobândeşte, altele decât cele analizate anterior se reflectă cu ajutorul contului **265 „Alte titluri imobilizate"**, ce are funcţia contabilă de *activ*.

Funcţionare cont

Pentru a evidenţia valoarea stabilită în momentul achiziţionării titlurilor de participare sau a altor titluri de valoare ce urmează a se achita ulterior, se utilizează **contul 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"**. Este un cont de imobilizări financiare, cu funcţia contabilă de *pasiv*.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate pentru imobilizările financiare achiziţionate.

Operaţii economice privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate

- achiziţionarea titlurilor de participare, la valoarea nominală, cu plata parţială a acestei valori în lei prin bancă şi casierie, şi cu reflectarea diferenţei ce urmează a se achita ulterior:

261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"	=	%
		5121 „Conturi la bănci în lei"
		5311 „Casa în lei"
		269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"

- decontarea ulterioară a diferenţei neachitate prin bancă şi casierie:

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	=	%
		5121 „Conturi la bănci în lei"
		5311 „Casa în lei"

- reinvestirea dividendelor cuvenite pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate din profitul net:

261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate”	=	**7611** „Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate”

- înregistrarea acţiunilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul social al altei societăţi:

261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate”	=	%
		205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”
		208 „Alte imobilizări necorporale”
		2111 „Terenuri”
		212 „Construcţii”
		- -
		214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

În cazul în care imobilizările corporale sunt parţial amortizate atunci este necesară debitarea contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”.

- reflectarea diferenţei între valoarea acţiunilor primite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale:

261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate”	=	**1068** „Alte rezerve”

- vânzarea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate:

461 „Debitori diverşi”	=	**7641** „Venituri din imobilizări financiare cedate”

- scăderea din evidenţă a acţiunilor cedate:

6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”	=	**261** „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate”

- calcularea dividendelor aferente acţiunilor achiziţionate:

461 „Debitori diverşi”	=	**7611** „Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate”

- încasarea dividendelor calculate anterior:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**461** „Debitori diverşi”

Referitor la acţiunile deţinute la alte societăţi, la interesele de participare şi alte titluri imobilizate, pe care o unitate patrimonială le achiziţionează cu scopul realizării unor venituri financiare, fără intervenţia în activitatea unităţii care le-a emis, acestea se aseamănă sub aspectul conţinutului cu titlurile de participare.

Prin urmare, operaţiile care au loc în legătură cu intrarea şi ieşirea acestor titluri în(din) patrimoniul unei unităţi, sunt similare cu cele care privesc titlurile de participare, cu deosebirea că, în locul contului 261 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate”” se utilizează conturile:

- ✓ **263** „Interese de participare”;
- ✓ **265** „Alte titluri imobilizate”.

1.2. Contabilitatea creanţelor imobilizate

Definiţie

Creanţele imobilizate - reprezintă investiţiile financiare pe termen lung, cum ar fi:

- ✓ creanţe ataşate participaţiilor;
- ✓ împrumuturi acordate pe termen lung;
- ✓ alte creanţe imobilizate.

Definiţie

Creanţele ataşate participaţiilor - reflectă acele creanţe ale unităţii patrimoniale create cu ocazia acordării de împrumuturi societăţilor comerciale la care deţine titluri de participaţie.

Definiţie

Împrumuturile acordate pe termen lung - reprezintă sumele acordate terţilor, în baza contractelor de împrumut pentru care unitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

Funcţionare cont

În structura ***altor creanţe imobilizate*** se cuprind garanţiile, depozitele şi cauţiunile depuse de unitatea patrimonială la terţi şi se constituie, de regulă, dintr-o sumă de bani sau un pachet de titluri depuse de o unitate în vederea garantării bunei execuţii a unei obligaţii.

Evidenţa acestor creanţe se realizează cu **contul 267 „Creanţe imobilizate”**. Este un cont de imobilizări financiare, cu funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea împrumuturilor şi a altor creanţe, acordate altor unităţi.

Având în vedere natura diferită a creanţelor imobilizate, acest cont se detaliază pe următoarele *conturi sintetice de gradul al II-lea, operaţionale*:

- ➢ **2671** „Sume datorate de entităţile afiliate”;
- ➢ **2672** „Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţile afiliate”;
- ➢ **2673** „Creanţe legate de interesele de participare”;
- ➢ **2674** „Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare”;
- ➢ **2675** „Împrumuturi acordate pe termen lung”;
- ➢ **2676** „Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung”;
- ➢ **2678** „Alte creanţe imobilizate”;
- ➢ **2679** „Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate”.

Operaţii economice privind creanţele imobilizate

- ➢ acordarea de împrumuturi pe termen lung societăţilor comerciale, în capitalul cărora unitatea patrimonială deţine interese de participare:

*

2673 „Creanţe legate de interesele de participare” = **5121** „Conturi la bănci în lei”

*

- ➢ acordarea de împrumuturi pe termen lung altor unităţi sau societăţi comerciale:

*

2675 „Împrumuturi acordate pe termen lung” = **5121** „Conturi la bănci în lei”

*

- ➢ calcularea şi înregistrarea dobânzilor aferente împrumuturilor acordate şi creanţelor imobilizate, ce urmează a se încasa în exerciţiile următoare:

*

% = **763** „Venituri din creanţe imobilizate”

2674 „Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare”

2676 „Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung”

*

- achitarea în lei a garanţiilor către furnizorii de energie, gaze, apă-canal, prestaţii telefonice, precum şi alte creanţe imobilizate(cauţiuni):

*

2678 „Alte creanţe imobilizate” = %
5121 „Conturi la bănci în lei”
5311 „Casa în lei”

*

- încasarea prin bancă a creanţelor legate de interesele de participare, a împrumuturilor acordate şi a dobânzilor aferente acestora:

*

5121 „Conturi la bănci în lei” = %
2673 „Creanţe legate de interesele de participare”
2675 „Împrumuturi acordate pe termen lung”
2674 „Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare”
2676 „Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung”

*

- restituirea garanţiilor depuse la furnizori sau încasarea altor creanţe imobilizate, prin bancă sau casierie, în lei:

*

% = **2678** „Alte creanţe imobilizate”
5121 „Conturi la bănci în lei”
5311 „Casa în lei”

*

- reflectarea împrumuturilor acordate şi a creanţelor imobilizate neâncasate sau nerecuperate din diferite motive, care constituie pierderi pentru unitatea patrimonială:

*

663 „Pierderi din creanţe legate de participaţii” = %
2673 „Creanţe legate de interesele de participare”
2675 „Împrumuturi acordate pe termen lung”

*

Împrumuturile acordate terţilor sau creanţele imobilizate pot fi exprimate şi în valută.

Cu ocazia încasării acestor creanţe, pot să apară diferenţe de curs valutar favorabile (dacă creşte cursul valutar), sau nefavorabile (dacă scade cursul valutar).

Înregistrările contabile referitoare la acest aspect, se prezintă astfel:

- încasarea unor creanţe imobilizate al căror curs valutar a crescut faţă de momentul constituirii lor:

*

5124 „Conturi la bănci în valută” = %
267 „Creanţe imobilizate”
(Subcontul corespunzător)
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar”

*

- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma încasării creanţelor:

*

% = **267** „Creanţe imobilizate”
5124 „Conturi la bănci în valută” *(Subcontul corespunzător)*
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”

*

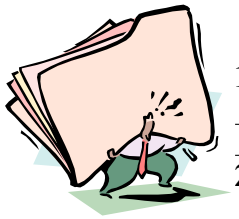
Împrumuturile acordate sau creanţele imobilizate, exprimate în valută, existente la sfârşitul exerciţiului financiar, se evaluează la nivelul cursului valutar de la sfârşitul exerciţiului, putând rezulta diferenţe favorabile sau diferenţe nefavorabile, care se înregistrează astfel:

- diferenţele favorabile, ca urmare a creşterii cursului valutar al creanţelor, exprimate în valută, la finele exerciţiului:

267 „Creanţe imobilizate” *(Subcontul corespunzător)*	=	**765** „Venituri din diferenţe de curs valutar”

- diferenţele nefavorabile, ca urmare a scăderii cursului valutar al creanţelor, exprimate în valută, la finele exerciţiului:

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”	=	**267** „Creanţe imobilizate” *(Subcontul corespunzător)*



Timp estimativ: 10 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 1

1. Definiţi imobilizările financiare. (2 puncte)

2. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldului contului 269. (2 puncte)

3. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldului contului 267. (2 puncte)

4. Înregistraţi achiziţionarea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate, la valoarea nominală, cu plata parţială a acestei valori în lei prin bancă şi casierie, şi cu reflectarea diferenţei ce urmează a se achita ulterior (2 puncte)

5. Cum se înregistrează acordarea de împrumuturi pe termen lung altor unităţi sau societăţi comerciale? (2 puncte)

2. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

Ajustările - reprezintă rezerve care se constituie în exerciţiile curente pe seama cheltuielilor cu scopul de autoprotecţie, fiind destinate acoperirii riscurilor posibile, obiective şi subiective, ce apar în perioada următoare datorită deprecierii elementelor patrimoniale.

Definiţie

Ajustările se constituie de obicei pentru imobilizările neamortizabile, pe seama cheltuielilor, de regulă la finele exerciţiului, cu ocazia inventarierii pentru minusul de valoare latentă constatat, care denotă o depreciere a acestora (valoarea de inventar, stabilită ca o valoare de utilitate, este mai mică decât valoarea de intrare).

În cazul în care imobilizările se depreciază în plus faţă de cotele de amortizare se impune determinarea şi înregistrarea în contabilitate pentru minusul de valoare a unor ajustări corespunzătoare.

În perioadele următoare, la finele fiecărui exerciţiu, ajustarea constituită anterior se analizează şi se regularizează.

În funcţie de natura imobilizărilor, ajustările se împart în:

Clasificare

~ ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale;
~ ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale;
~ ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie;
~ ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare.

Aceste ajustări, deşi se constituie pe seama cheltuielilor, nu pot fi luate în calcul la determinarea profitului impozabil, deoarece nu au regim de deducere fiscală.

Evidenţa ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”**, care cuprinde următoarele conturi:

- ✓ **290** „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale” (*2903, 2905, 2907, 2908*);
- ✓ **291** „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale” (*2911, 2912, 2913, 2914*);
- ✓ **293** „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie” (*2931, 2933*);
- ✓ **296** „Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare” (*2961, 2962, 2963, 2964, 2965, 2966, 2968*).

Funcţionare conturi

Toate sunt conturi rectificative a valorii de înregistrare a imobilizărilor, având funcţia contabilă de *pasiv*.

Soldul creditor reprezintă valoarea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor existente în patrimoniu.

Ajustările se constituie pe seama cheltuielilor de exploatare şi a cheltuielilor financiare, iar diminuarea sau anularea ajustărilor afectează veniturile din activitatea de exploatare sau financiară, după caz.

Operaţii economice privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor

- ➢ constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale,corporale şi a celor în curs de execuţie, după caz, la sfârşitul unui exerciţiu financiar:

6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”	=	%
		290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”
		291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”
		293 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie“

- ➢ constituirea sau majorarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare, la sfârşitul exerciţiului financiar:

*

6863 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare” = **296** „Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”

*

- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi în curs de execuţie, în anul următor constituirii, dacă deprecierea valorii imobilizărilor respective este mai mică decât ajustarea constituită:

*

%	=	**7813** „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”
290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”		
291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”		
293 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs“		

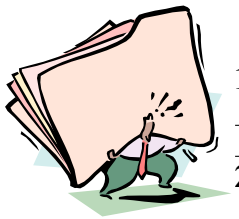
*

- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare, în exerciţiul financiar următor constituirii, ca urmare a reducerii valorii depreciate a acestor imobilizări:

*

296 „Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare” = **7863** „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”

*



Timp estimativ: 10 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 2

1. Ce sunt ajustările pentru depreciere? (2,5 puncte)

_____

_____

2. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldului conturilor din grupa 29. (2,5 puncte)

_____

_____

3. Când şi cum se constituie ajustările pentru deprecierea imobilizărilor? (2,5 puncte)

_____

_____

4. Înregistraţi majorarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi a celor în curs de execuţie, la sfârşitul unui exerciţiu financiar. (2,5 puncte)

_____

_____

_____

TEMĂ DE CONTROL:

Monografii contabile realizate la agenţi economici privind:

1. **Imobilizările financiare;**
2. **Creanţele imobilizate;**
3. **Ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor.**

Bibliografie:

Paliu Popa, L. - „Contabilitate financiară armonizată”, vol. 1, Editura Spirit Românesc, Craiova, 2002;
Paliu Popa, L., - „Ghid contabil”, Editura Spirit Românesc, Craiova, 2003.
Ecobici, N., ş.a.

TEMA 5
ASPECTE GENERALE PRIVIND STOCURILE ŞI PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

CONŢINUT:

1. **Definirea şi structura activelor circulante materiale**
2. **Evaluarea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie**
3. **Metode de organizare a contabilităţii activelor circulante materiale**

Rezumat: *Stocurile şi producţia în curs de execuţie reprezintă o componentă importantă a activelor circulante, condiţionând desfăşurarea activităţii oricărei unităţi patrimoniale şi sunt cunoscute sub denumirea de active circulante materiale. Având în vedere faptul că* pe *lângă imobilizări, un rol important în gestiunea şi activitatea unităţilor patrimoniale îl au activele circulante (mobilizate), în această temă sunt prezentate problemele de ordin teoretic privind stocurile şi producţia în curs de execuţie, reliefând în principal aspectele privind evaluarea şi metodele de organizare a contabilităţii acestora.*

Obiective: În urma parcurgerii acestei teme veţi fi capabili:

- ✓ să vă însuşiţi şi să stăpâniţi noţiunile privind activele circulante materiale şi producţia în curs de execuţie, respectiv: materii prime, materiale, produse, mărfuri, ambalaje etc.;
- ✓ să vă familiarizaţi cu posibilităţile practice de evaluare a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, având în vedere, efectele liberalizării şi negocierii preţurilor care pot conduce la variaţii ale valorii lor de la o perioadă de gestiune la alta, cu influenţe pro şi contra asupra costurilor de producţie şi circulaţie;
- ✓ să cunoaşteţi metodele de organizare a contabilităţii activelor circulante materiale şi influenţele acestora.

1. Definirea şi structura activelor circulante materiale

Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii, defineşte **stocurile şi comenzile în curs de execuţie**, ca fiind „ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţii patrimoniale, destinate:

Definiţie

~ fie a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie;

~ fie a fi consumate la prima utilizare”.

a) În cadrul **stocurilor propriu-zise**, se cuprind:

Definiţii

1) **materiile prime**, care participă direct la fabricarea produsului şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată;
2) **materialele consumabile** (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;
3) **materialele de natura obiectelor de inventar,** constituie o categorie

distinctă de elemente patrimoniale din cadrul stocurilor, care prezintă anumite particularităţi, respectiv, sunt bunuri cu o valoare mai mică decât limita stabilită prin lege, pentru a fi considerate mijloace fixe (în prezent 1.500 lei), indiferent de durata lor de serviciu, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea acestora.

Sunt asimilate obiectelor de inventar echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele, verificatoarele, SDV-urile, aparatele de măsură şi control, matriţele folosite la executarea anumitor produse şi alte obiecte similare.

4) produsele, reprezentate de:

- ***semifabricate***, adică acele produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (fază de fabricaţie) sau se livrează terţilor;
- ***produse finite***, respectiv produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor;
- ***produse reziduale***, sunt reprezentate de rebuturi, materiale refolosibile sau deşeurile rezultate din procesul de producţie.

5) animalele şi păsările, respectiv animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, purcei, mânji şi altele), crescute şi folosite pentru reproducţie sau puse la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine precum şi animalele pentru producţia de lână, lapte, blană;

6) mărfurile, reprezintă bunurile pe care unitatea patrimonială le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;

7) ambalajele, care se referă la ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte.

Definiţie

b) Producţia în curs de execuţie, reprezintă producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime.

În cadrul producţiei în curs de execuţie, se cuprind, de asemenea, *lucrările şi serviciile precum şi studiile în curs de execuţie sau neterminate*.

Timp estimativ: 5 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 1

1. Precizaţi caracteristicile materialelor de natura obiectelor de inventar. (5 puncte)

_____

_____

_____

_____

2. Definiţi producţia în curs de execuţie. (5 puncte)

_____

_____

2. Evaluarea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie

Momentele evaluării

La evaluarea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, se disting **patru momente principale**, şi anume:

~ evaluarea la intrarea în patrimoniu;
~ evaluarea la inventariere;
~ evaluarea la bilanţ;

~ evaluarea la ieşirea din patrimoniu.

A) Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu

Stocurile se evaluează şi se înregistrează la intrarea într-o unitate la:

- **costul de achiziţie**, în cazul bunurilor aprovizionate de la terţi;
- **costul de producţie**, în cazul bunurilor şi serviciilor obţinute din activitatea de exploatare.

Costul de intrare (de achiziţie sau producţie) este denumit şi **valoarea de intrare**, respectiv **valoarea contabilă**.

B) Evaluarea stocurilor cu ocazia inventarierii, se efectuează la **valoarea actuală** sau **de utilitate**, denumită şi **valoare de inventar**.

Aceste valori se stabilesc în funcţie de utilitatea bunului respectiv în întreprindere şi de preţul pieţei.

Valoarea de inventar, este deci egală cu valoarea actuală, care este o valoare estimată, ce se apreciază în funcţie de piaţă şi de utilitatea bunului pentru întreprindere.

Definiţie

Valoarea de utilitate sau preţul pieţei, ca bază de evaluare a bunurilor la inventariere, este diferită în funcţie de destinaţia acestora.

C) Evaluarea stocurilor la închiderea exerciţiului prin bilanţ contabil, se efectuează la valoarea de intrare, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele evaluărilor la inventariere.

În acest scop, **valoarea de intrare** (contabilă) se compară cu **valoarea de utilitate** (de inventar) şi se analizează astfel:

~ pentru stocurile la care au rezultat diferenţe în plus între valoarea de inventar (valoarea de utilitate) şi valoarea de intrare, în bilanţ acestea sunt evaluate la valoarea lor de intrare. Deci, plusul de valoare nu se înregistrează în contabilitate.

~ pentru stocurile la care s-au constatat diferenţe în minus între valoarea de inventar (valoare de utilitate) şi valoarea lor de intrare, acestea se evaluează în bilanţ la valoarea de utilitate.

În contabilitate aceste stocuri vor continua să fie evidenţiate la valoarea lor de intrare (ca valoare brută) iar minusul de valoare datorat unor deprecieri probabile se înregistrează prin intermediul conturilor de provizioane.

Pe baza celor arătate se desprinde **regula generală de evaluare şi înregistrare a stocurilor**, respectiv evidenţierea lor în contabilitate la valoarea de intrare, stabilită la nivelul costului de achiziţie sau a costului de producţie, după caz.

D) Evaluarea stocurilor la ieşirea din patrimoniu

La ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum, stocurile sunt evaluate şi se înregistrează scăderea din gestiune la valoarea lor de intrare.

În condiţiile în care pe parcursul desfăşurării activităţii, aceleaşi feluri de bunuri se procură la preţuri diferite, pentru evaluarea cantităţii de stocuri ieşite sau consumate, având la bază valoarea de intrare sau costul estimat de intrare al acestora, reglementările în vigoare recomandă următoarele **metode de evaluare**:

- metoda costului mediu ponderat (C.M.P.);
- metoda „primei intrări - primei ieşiri" (FIFO);
- metoda „ultimei intrări - primei ieşiri" (LIFO).

- **Metoda costului mediu ponderat (C.M.P.)**

Costul unitar mediu ponderat se calculează ca raport între valoarea totală a stocului iniţial plus valoarea totală a intrărilor şi cantitatea existentă în stocul iniţial plus cantităţile intrate.

Definiţie

Metoda costului mediu ponderat poate fi aplicată în *două variante* care presupun:

- actualizarea costului unitar mediu ponderat după fiecare intrare;
- actualizarea periodică a costului unitar mediu ponderat, fie lunar, fie la

alte perioade, care în principiu să nu depăşească durata medie de stocare.

- **Metoda „primei intrări - primei ieşiri" (FIFO)**

Potrivit acestei metode, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări sau al primului lot.

Pe măsura epuizării acestui lot, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică.

- **Metoda „ultimei intrări - primei ieşiri" (LIFO)**

Potrivit acestei metode, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări (lot).

Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

Unităţile patrimoniale din ţara noastră au posibilitatea de a evalua şi deci de a înregistra în contabilitate bunurile de natura stocurilor şi la alte preţuri, cu condiţia ca în raportările periodice ele să fie prezentate la costuri efective.

În funcţie de specificul activităţii desfăşurate, se poate folosi, de asemenea pentru determinarea costului:

- ✓ **metoda costului standard**, în activitatea de producţie;
- ✓ **metoda preţului cu amănuntul**, în comerţul cu amănuntul.

~ În situaţia în care se utilizează **metoda costului standard**, costul se determină pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective dintr-o perioadă anterioară, respectiv nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie, niveluri care, atunci când este cazul sunt revizuite periodic şi ajustate, în funcţie de condiţiile existente la un moment dat.

În acest caz, diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie se reflectă distinct în conturile de diferenţe de preţ.

Diferenţele de preţ stabilite la intrarea bunurilor în patrimoniu se repartizează şi se înregistrează proporţional, atât asupra valorii bunurilor ieşite cât şi asupra stocurilor.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui **coeficient** care se calculează astfel:

Determinare coeficient

Coeficientul de repartizare (k)=(Soldul iniţial al diferenţelor de preţ + Diferenţele de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului)/(Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare + Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare, cumulat de la începutul anului).

Acest coeficient se aplică asupra valorii bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare cumulat de la începutul perioadei, obţinându-se astfel *diferenţele de preţ aferente bunurilor ieşite de la începutul anului*.

Din aceste diferenţe de preţ se scad diferenţele repartizate până la finele lunii precedente, rezultând *diferenţele de preţ aferente bunurilor ieşite în cursul lunii*.

Având în vedere practica existentă în economia ţării noastre în domeniu contabil, unităţile patrimoniale au posibilitatea de a evalua şi înregistra în contabilitate, bunurile de natura stocurilor, procurate cu titlu oneros şi la **preţurile de facturare**.

În acest caz, cheltuielile de transport-aprovizionare se evidenţiază distinct în conturile de diferenţe de preţ.

La sfârşitul lunii, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri la preţ de înregistrare, reflectându-se astfel valoarea stocurilor la costul de achiziţie, respectiv la costul de producţie.

~ **Metoda preţului cu amănuntul** este utilizată în comerţul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase şi cu o frecvenţă mare a intrărilor şi ieşirilor, precum şi în situaţia organizării evidenţei analitice după

metoda global-valorică.

Pentru evaluarea producţiei în curs de execuţie la sfârşitul perioadei, este necesară inventarierea acesteia, iar apoi prin metode tehnice se constată stadiul sau gradul de efectuare a operaţiilor tehnologice, evaluându-se la costul de producţie.

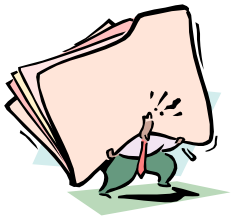
Metoda care a fost aleasă pentru evaluarea bunurilor ieşite din patrimoniu trebuie utilizată pentru stocurile care au aceeaşi natură şi utilizare şi numai în situaţii diferite este justificată adoptarea unor alte metode.

Trecerea de la o metodă la alta nu se poate efectua în interiorul exerciţiului financiar deoarece indicatorii de analiză de la finele anului s-ar denatura. Din acest motiv este justificat să se menţină aceeaşi metodă pentru mai multe exerciţii.

Dacă în situaţii excepţionale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri atunci în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informaţii:

- ✓ motivul schimbării metodei;
- ✓ efectele sale asupra rezultatului exerciţiului.

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 2



Timp estimativ: 5 minute

1. Cum se realizează evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu? (2,5 puncte)

_____
_____
_____
_____

2. Cum se determină costul unitar mediu ponderat? (2,5 puncte)

_____
_____

3. Cum se determină coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ? (2,5 puncte)

_____
_____
_____

4. Ce metode pot fi utilizate pentru evaluarea stocurilor la ieşirea din patrimoniu? (2,5 puncte)

_____
_____
_____

3. Metode de organizare a contabilităţii activelor circulante materiale

O unitate patrimonială poate opta pentru una din următoarele ***metode de organizare a contabilităţii sintetice a stocurilor***:

- ➢ metoda inventarului permanent;
- ➢ metoda inventarului intermitent.

Metode

a) Metoda inventarului permanent

În condiţiile utilizării inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operaţiile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric.

Conform normelor contabile din ţara noastră, în condiţiile utilizării inventarului permanent, unităţile patrimoniale îşi pot organiza ***contabilitatea analitică a stocurilor***, în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii, după următoarele ***metode***:

- ◆ ***metoda operativ-contabilă (pe solduri)***, constă în ţinerea la locul de depozitare a evidenţei cantitative a bunurilor materiale pe categorii, iar la contabilitate a evidenţei valorice desfăşurate pe gestiuni, şi în cadrul

Definiţie

gestiunilor pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz.

Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa depozitelor cu cele din contabilitate, se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative, transcrise din fişele de magazie în registrul stocurilor.

Definiţie

- ***metoda cantitativ-valorică (pe fişe de cont analitic)***, constă în ţinerea evidenţei cantitative pe categorii de bunuri la locul de depozitare, iar la contabilitate a evidenţei cantitativ-valorice.

Contabilitatea stocurilor se realizează pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe categorii de bunuri.

Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantităţile înscrise în fişele de magazie şi cele din fişele de cont analitic pentru valori materiale de la contabilitate.

Definiţie

- ***metoda global-valorică***, constă în ţinerea evidenţei numai valoric, atât la nivelul gestiunii, cât şi la contabilitate.

Această metodă se aplică, în principal, pentru evidenţa mărfurilor şi ambalajelor aflate în unităţile de desfacere cu amănuntul şi pentru alte bunuri, în cazul unităţilor care nu au dotarea tehnică necesară.

Şi în acest caz, periodic, se efectuează controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii cu cele din contabilitate.

b) Metoda inventarului intermitent

Normele contabile din ţara noastră permit unităţilor patrimoniale mici şi mijlocii să utilizeze metoda inventarului intermitent, care presupune stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor de la finele fiecărei luni.

În acest caz, ieşirile se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale plus valoarea intrărilor şi stocurile finale stabilite prin inventariere.

Relaţia de calcul a ieşirilor este:

$$E = Si + I - Sf$$

unde: **E** = valoarea ieşirilor;
Si = valoarea stocurilor iniţiale;
I = valoarea intrărilor din cursul perioadei;
Sf = valoarea stocurilor finale, stabilită prin inventariere.

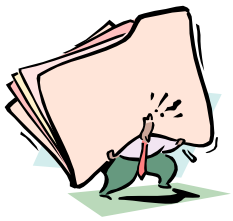
În cazul utilizării acestei metode s-a renunţat la utilizarea în cursul lunii a conturilor de stocuri pentru evidenţa intrărilor şi respectiv a recalculării stocurilor scriptice după fiecare intrare.

Prin urmare, conturile de stocuri se utilizează numai la începutul şi la sfârşitul lunii.

În timpul lunii, intrările de stocuri de materii prime şi materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, animale şi mărfuri sunt contabilizate direct în conturile de cheltuieli corespunzătoare, la cost de achiziţie, preţ de factură sau preţ prestabilit, după caz.

La sfârşitul fiecărei luni se stabilesc stocurile finale prin inventariere, care se înregistrează în conturile de stocuri, concomitent cu micşorarea cheltuielilor.

Aceste stocuri finale vor deveni stocuri iniţiale ale lunii următoare şi se anulează prin includerea pe cheltuieli.



Timp estimativ: 8 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 3

1. Care sunt metodele de organizare a contabilităţii sintetice a stocurilor? (2 puncte)

_____

_____

2. În ce constă metoda operativ-contabilă? (2 puncte)

3. În ce constă metoda cantitativ-valorică? (2 puncte)

4. În ce constă metoda global valorică? (2 puncte)

5. În ce constă metoda inventarului intermitent? (2 puncte)

TEMA 6
CONTABILITATEA ACTIVELOR CIRCULANTE MATERIALE PROCURATE/AFLATE DIN/ÎN AFARA UNITĂŢII PATRIMONIALE

CONŢINUT:

1. **Contabilitatea stocurilor de materii prime şi materiale**
2. **Contabilitatea mărfurilor**
3. **Contabilitatea ambalajelor**
4. **Contabilitatea stocurilor aflate la terţi**

Rezumat: *În această temă sunt prezentate conţinutul şi posibilităţile de reflectare în contabilitatea agenţilor economici a activelor circulante materiale de natura materiilor prime şi materialelor, a mărfurilor şi ambalajelor, precum şi a stocurilor aflate la terţi.*

Obiective: În urma parcurgerii acestei teme veţi fi capabili:

- ✓ să vă însuşiţi şi să stăpâniţi posibilităţile practice de evidenţiere a activelor circulante materiale intrate în gestiunea oricărui agent economic;
- ✓ să vă însuşiţi şi să stăpâniţi posibilităţile practice de evidenţiere a activelor circulante materiale ieşite din gestiunea oricărui agent economic.

1. Contabilitatea stocurilor de materii prime şi materiale

Definiţii

Materiile prime, reprezintă substanţa de bază în obţinerea produselor finite, semifabricatelor, lucrărilor şi serviciilor din obiectul de activitate al întreprinderii, în care se regăsesc total sau parţial în formă iniţială sau transformată.

Componenţă

În categoria **materialelor consumabile** se cuprind:

- ✓ ***materialele auxiliare***;
- ✓ ***combustibilii***;
- ✓ ***materialele pentru ambalat***;
- ✓ ***piesele de schimb***;
- ✓ ***seminţele şi materialele de plantat***;
- ✓ ***furajele***;
- ✓ ***alte materiale consumabile.***

Funcţionare cont

Evidenţa stocurilor de materii şi materiale consumabile se realizează cu conturile din **grupa 30 „Stocuri de materii şi materiale”**.

Contabilitatea materiilor prime se ţine cu ajutorul **contului 301 „Materii prime”**, care asigură evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materii prime, fiind un cont de active circulante materiale, cu funcţia contabilă de *activ*.

Conţinutul contului este diferit în funcţie de metoda utilizată pentru evidenţa mişcării stocurilor.

- ✓ ***În situaţia aplicării inventarului permanent***, se utilizează contul 301 „Materii prime” pe parcursul lunii, iar *soldul debitor* reprezintă valoarea materiilor prime existente în stoc.

Evidenţa materialelor consumabile se realizează cu ajutorul **contului 302 „Materiale consumabile”**, cont cu funcţia contabilă de activ, care se detaliază pe *conturi sintetice de gradul II, operaţionale*, în funcţie de natura materialelor consumabile, astfel:

Funcţionare cont

- **3021** „Materiale auxiliare”;
- **3022** „Combustibili”;
- **3023** „Materiale pentru ambalat”;
- **3024** „Piese de schimb”;
- **3025** „Seminţe şi materiale de plantat”;
- **3026** „Furaje”;
- **3028** „Alte materiale consumabile”.

Având în vedere faptul că agenţii economici au posibilitatea să evalueze bunurile de natura stocurilor la nivelul ***preţului de înregistrare standard (prestabilit)***, atât la intrarea în gestiune cât şi la ieşire, este necesară intervenţia unui cont specific, care să evidenţieze diferenţele ce apar între acesta şi costul de achiziţie, respectiv **contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”**.

Cu ajutorul lui, se ţine evidenţa diferenţelor (în plus sau în minus), între preţul de înregistrare standard (prestabilit) şi costul de achiziţie, aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar.

Contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”, este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar, *bifuncţional*.

Funcţionare cont

Soldul contului poate fi *debitor* sau *creditor* şi reprezintă diferenţele de preţ în plus, respectiv în minus, aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc la sfârşitul perioadei de gestiune.

✓ ***În situaţia aplicării inventarului intermitent***, conturile 301 „Materii prime” şi 302 „Materiale consumabile”, se debitează numai la sfârşitul perioadei cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime şi materialelor consumabile existente în stoc, stabilită pe baza inventarului, prin creditarea conturilor 601 „Cheltuieli cu materiile prime” sau 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”.

Stocurile existente la începutul exerciţiului precum şi intrările de materii prime şi materiale consumabile în cursul perioadei se înregistrează direct în debitul conturilor 601 şi 602.

1.1. Contabilitatea operaţiilor privind materiile prime şi materialele consumabile

Înregistrările în contabilitate ale intrărilor şi ieşirilor de materiale consumabile în şi din gestiunea unităţii patrimoniale sunt similare cu cele privind intrările şi ieşirile de materii prime.

Trebuie precizat însă că evidenţierea consumului de materiale consumabile se va înregistra în debitul contului 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” şi nu în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” şi în creditul contului 302 „Materiale consumabile”, ce va înlocui contul 301 „Materii prime”.

Datorită acestui fapt în cele ce urmează ne vom ocupa de operaţiile privind intrările şi ieşirile de materii prime, corespunzătoare metodei inventarului permanent şi intermitent, în condiţiile utilizării costului de achiziţie şi a preţului standard (prestabilit).

A. Operaţii economice privind intrările şi ieşirile de materii prime în cazul utilizării inventarului permanent

A1. Înregistrarea în contabilitate a materiilor prime în condiţiile utilizării costului de achiziţie şi a altor valori de intrare

- aprovizionarea cu materii prime de la furnizori, cunoscând costul de achiziţie:

%	=	**401** „Furnizori”
301 „Materii prime”		
4426 „TVA deductibilă”		

- intrarea în patrimoniu a materiilor prime aduse ca aport la constituirea capitalului social de către asociaţi şi(sau) acţionari:

301 „Materii prime”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

~ concomitent, se evidenţiază realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

- primirea cu titlu gratuit a materiilor prime, evaluate la valoarea actuală:

301 „Materii prime”	=	**7582** „Venituri din donaţii şi subvenţii primite”

- intrarea în patrimoniu a materiilor prime sosite de la furnizori, fără factură:

%	=	**408** „Furnizori - facturi nesosite”
301 „Materii prime”		
4428 „TVA neexigibilă”		

- intrarea în gestiune a materiilor prime, primite de la entităţile afiliate, alte societăţi legate prin interese de participare, unitate sau subunităţi:

301 „Materii prime”	=	%
		4511 „Decontări între entităţile afiliate”
		4531 „Decontări privind interesele de participare”
		481 „Decontări între unitate şi subunităţi”
		482 „Decontări între subunităţi”

- recepţia materiilor prime ce au fost achiziţionate din avansuri de trezorerie:

%	=	**542** „Avansuri de trezorerie”
301 „Materii prime”		
4426 „TVA deductibilă”		

- se evidenţiază plusul de materii prime constatat la inventariere:

301 „Materii prime”	=	**601** „Cheltuieli cu materiile prime”

- reţinerea din producţia proprie a semifabricatelor şi produselor finite ce urmează a fi consumate ca şi materii prime:

301 „Materii prime”	=	%
		341 „Semifabricate”
		345 „Produse finite”

- reflectarea taxelor vamale aferente materiilor prime importate:

301 „Materii prime” = **446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” *- analitic distinct -*

- se înregistrează consumul de materii prime:

601 „Cheltuieli cu materiile prime” = **301** „Materii prime”

Datorită faptului că de la o aprovizionare la alta, costurile de achiziţie ale materiilor prime diferă, evaluarea ieşirilor se efectuează la costuri medii ponderate sau preţuri stabilite prin metoda FIFO sau LIFO.

Identic, se evaluează şi pierderile din deprecieri.

- se înregistrează pierderile din calamităţi naturale precum şi materiile prime predate cu titlu gratuit:

% = **301** „Materii prime”
671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”
6582 „Donaţii şi subvenţii acordate”

~ concomitent, pentru donaţiile de materii prime se evidenţiază TVA colectată:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” = **4427** „TVA colectată”

- se înregistrează materiile prime vândute ca atare:

371 „Mărfuri” = **301** „Materii prime”

- trimiterea materiilor prime spre prelucrare la terţi:

351 „Materii şi materiale aflate la terţi” = **301** „Materii prime”

Primirea materiilor prime de la terţi se înregistrează printr-o formulă contabilă inversă decât la trimitere, la nivelul valorii cu care acestea au ieşit din gestiune.

Diferenţele în plus rezultate în urma prelucrării, măresc valoarea respectivelor materii prime iar formula contabilă este identică cu cea întâlnită la intrarea de materii prime de la furnizori.

- se înregistrează materiile prime constatate lipsă la inventariere:

601 „Cheltuieli cu materiile prime” = **301** „Materii prime”

~ imputarea materiilor prime constatate lipsă în sarcina unui salariat:

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul” = %
7588 „Alte venituri din exploatare”
4427 „TVA colectată”

~ în situaţia în care se constată lipsuri peste normele legale neimputabile este necesar să se reflecte TVA colectată aferentă acestora, astfel:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” = **4427** „TVA colectată”

- se evidenţiază materiile prime livrate la unitate sau subunităţi:

*

%	=	**301** „Materii prime”
481 „Decontări între unitate şi subunităţi”		
482 „Decontări între subunităţi”		

*

A2. Înregistrarea în contabilitate a materiilor prime în cazul utilizării preţului standard (prestabilit)

- aprovizionarea cu materii prime de la furnizori cu diferenţe de preţ nefavorabile:

*

%	=	**401** „Furnizori”
301 „Materii prime”		
308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”		
4426 „TVA deductibilă”		

*

- aprovizionarea cu materii prime de la furnizori, cu diferenţe de preţ favorabile:

*

%	=	**401** „Furnizori”
301 „Materii prime”		
4426 „TVA deductibilă”		

*

~ şi, concomitent:

*

301 „Materii prime”	=	**308** „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”

*

- consumul de materii prime:

*

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	**301** „Materii prime”

*

- repartizarea diferenţelor de preţ nefavorabile între costul de achiziţie şi preţul standard (prestabilit), aferente consumului de materii prime, diferenţe calculate pe baza coeficientului mediu de repartizare:

*

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	**308** „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”

*

- repartizarea diferenţelor de preţ favorabile între costul de achiziţie şi preţul standard (prestabilit), aferente consumului de materii prime, diferenţe calculate pe baza coeficientului mediu de repartizare:

*

308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”	=	**601** „Cheltuieli cu materiile prime”

*

Celelalte înregistrări contabile privind intrările şi ieşirile de materii prime în situaţia utilizării preţului standard (prestabilit) sunt asemănătoare cu cele efectuate în cazul utilizării costului de achiziţie cu deosebirea că intervine contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”, ce reflectă diferenţele în plus sau în minus dintre costul de achiziţie şi preţul standard (prestabilit), aferente intrărilor sau ieşirilor de materii prime.

B. Operaţii economice în cazul utilizării inventarului intermitent

Dacă unităţile patrimoniale folosesc metoda inventarului intermitent, atunci evaluarea se va efectua la *costul de achiziţie*.

În situaţia utilizării inventarului intermitent, funcţia conturilor de stocuri se

schimbă, acestea fiind folosite numai la începutul şi sfârşitul lunii.

- *La începutul lunii,* soldul iniţial al contului 301 „Materii prime", se preia în cheltuieli prin formula contabilă:

601 „Cheltuieli cu materiile prime" = **301** „Materii prime"

- În urma acestei înregistrări, contul 301 „Materii prime" se închide şi nu se mai foloseşte *în cursul lunii*, toate intrările de materii prime, afectând direct cheltuielile, la nivelul costului de achiziţie, astfel:

% = **401** „Furnizori"
601 „Cheltuieli cu materiile prime"
4426 „TVA deductibilă"

- *La sfârşitul lunii,* se stabileşte prin inventariere stocul de materii prime, se evaluează la preţul zilei şi se preia în contul 301 „Materii prime", diminuându-se astfel cheltuielile cu materiile prime prin formula contabilă:

301 „Materii prime" = **601** „Cheltuieli cu materiile prime"

În continuare, soldul final al lunii respective devine sold iniţial al lunii următoare, când va fi preluat ca o cheltuială.

În cazul în care contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime" se creditează, se efectuează reglarea de rulaj printr-o formulă contabilă cu suma ce a fost înregistrată în creditul contului 601, în roşu, astfel:

601 „Cheltuieli cu materiile prime" = **601** „Cheltuieli cu materiile prime"
- în roşu -

1.2. Contabilitatea materialelor de natura obiectelor de inventar

Din categoria materialelor de natura obiectelor de inventar fac parte:

- *obiectele de inventar de uz comun* (burghiuri, şublere, micrometre), cu o valoare mică indiferent de durata normală de utilizare, precum şi cele cu o durată mai scurtă de un an, indiferent de valoarea lor;
- *sculele, instrumentele, dispozitivele, mecanismele şi verificatoarele speciale,* ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie sau în masă, fie la fabricarea unor comenzi individuale, indiferent de durata normală de utilizare;
- *echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială precum şi accesoriile de pat*, indiferent de valoarea şi durata lor de folosinţă.

Componenţă

Contabilitatea materialelor de natura obiectelor de inventar se realizează cu ajutorul **contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"**, care ţine evidenţa existenţei, mişcării şi uzurii stocurilor de materiale de natura obiectelor de inventar, care are funcţia contabilă de *activ*.

Funcţionare cont

Soldul debitor reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc.

Dacă pentru înregistrarea obiectelor de inventar intrate în gestiune se utilizează *preţul standard (prestabilit)*, diferenţele dintre costul de achiziţie şi preţul standard se evidenţiază distinct, în **contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**, cont ce a fost analizat la activele circulante de natura materiilor prime.

A. Operaţii economice privind materialele de natura obiectelor de inventar în cazul utilizării inventarului permanent

A1. Înregistrarea în contabilitate a materialelor de natura obiectelor de inventar în situaţia folosirii costului de achiziţie sau a altor valori de intrare

- aportul reprezentat de materialele de natura obiectelor de inventar adus de către asociaţi şi(sau) acţionari la capitalul social:

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” = **456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

~ concomitent, pentru aportul adus de asociaţi sau acţionari, are loc realizarea capitalului subscris vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat” = **1012** „Capital subscris vărsat”

- aprovizionarea cu materiale de natura obiectelor de inventar de la furnizori:

% = **401** „Furnizori”
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”
4426 „TVA deductibilă”

- primirea cu titlu gratuit a unor materiale de natura obiectelor de inventar:

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” = **7582** „Venituri din donaţii şi subvenţii primite”

- se evidenţiază plusurile de obiecte de inventar, constatate cu ocazia inventarierii:

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” = **603** „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”

- intrarea de obiecte de inventar, sosite fără factură:

% = **408** „Furnizori - facturi nesosite”
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”
4428 „TVA neexigibilă”

- primirea facturii, fără diferenţe faţă de avizul de însoţire a mărfii:

408 „Furnizori - facturi nesosite” = **401** „Furnizori”

~ concomitent, TVA neexigibilă, devine deductibilă:

4426 „TVA deductibilă” = **4428** „TVA neexigibilă”

- achiziţionarea de obiecte de inventar dintr-un avans de trezorerie:

% = **542** „Avansuri de trezorerie”
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”
4426 „TVA deductibilă”

- primirea de la terţi a unor obiecte de inventar confecţionate:

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” = **351** „Materii şi materiale aflate la terţi”

~ costul prelucrării, care majorează valoarea obiectelor de inventar, necesită formula contabilă:

%	=	**401** „Furnizori”
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”		
4426 „TVA deductibilă”		

➢ primirea obiectelor de inventar de la entităţile afiliate, de la alte societăţi legate prin participaţii, de la unitate sau subunităţi:

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	=	%
		4511 „Decontări între entităţile afiliate”
		4531 „Decontări privind interesele de participare”
		481 „Decontări între unitate şi subunităţi”
		482 „Decontări între subunităţi”

➢ reflectarea produselor finite obţinute, utilizate ca materiale de natura obiectelor de inventar:

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	=	**345** „Produse finite”

➢ darea în folosinţă a obiectelor de inventar:

603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”	=	**303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”

În mod identic se evidenţiază lipsurile de materiale de natura obiectelor de inventar, precum şi pierderile din depreciere. În cazul în care valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar este mare, în locul contului 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” se utilizează contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”.

~ în situaţia lipsurilor constatate la inventariere peste normele legale neimputabile, se reflectă TVA colectată, aferentă acestora:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	**4427** „TVA colectată”

~ imputarea lipsurilor constatate la inventariere:

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”	=	%
		7588 „Alte venituri din exploatare”
		4427 „TVA colectată”

➢ vânzarea obiectelor de inventar:

371 „Mărfuri”	=	**303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”

➢ distrugerea obiectelor de inventar în urma unor calamităţi naturale:

671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”	=	**303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”

➢ cedarea cu titlu gratuit a obiectelor de inventar:

6582 „Donaţii şi subvenţii acordate”	=	**303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”

~ concomitent, se înregistrează TVA colectată, aferentă donaţiei:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	**4427** „TVA colectată”

- distribuirea către salariaţii proprii a echipamentului de lucru, necesită următoarele articole contabile:
  - ✓ darea în folosinţă a echipamentului de lucru, la valoarea integrală:

603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”	=	**303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”

  - ✓ evidenţierea sumelor de recuperat de la personalul salariat pentru partea suportată de aceştia din valoarea echipamentului de lucru:

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”	=	% **7588** „Alte venituri din exploatare” **4427** „TVA colectată”

- trimiterea obiectelor de inventar, la terţi:

351 „Materii şi materiale aflate la terţi”	=	**303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”

- retragerea din aport a obiectelor de inventar de către asociaţi şi(sau) acţionari:

456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”	=	**303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”

~ concomitent, are loc diminuarea capitalului social:

1012 „Capital subscris vărsat”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

- livrarea materialelor de natura obiectelor de inventar la unitate sau subunităţi:

% **481** „Decontări între unitate şi subunităţi” **482** „Decontări între subunităţi”	=	**303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”

A2. Înregistrarea în contabilitate a materialelor de natura obiectelor de inventar în cazul utilizării preţurilor standard (prestabilite)

La fel ca materiile prime şi materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar pot fi evaluate şi evidenţiate în contabilitate la preţul standard (prestabilit).

În acest caz, diferenţele dintre costul de achiziţie şi preţul standard se înregistrează în contul **308** „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”.

În momentul dării în folosinţă a materialelor de natura obiectelor de inventar se efectuează şi repartizarea diferenţelor de preţ aferente acestor obiecte de inventar.

Calculul coeficientului de repartizare se realizează în mod similar cu cel determinat şi pentru celelalte categorii de stocuri.

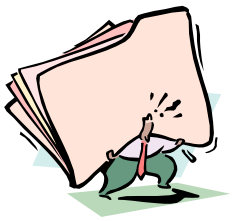
B. Operaţii economice privind materialele de natura obiectelor de inventar în cazul utilizării inventarului intermitent

Dacă unităţile patrimoniale folosesc metoda inventarului intermitent, evaluarea se efectuează la *costul de achiziţie*. Înregistrările contabile sunt similare cu cele de la materii prime şi materiale consumabile.

Şi în cazul obiectelor de inventar pentru creditarea contului 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", în cursul lunii, este necesar să se efectueze înregistrarea de reglare a rulajului contului de cheltuieli, în roşu:

603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	**603** „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" *-în roşu -*

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 1



Timp estimativ: 15 minute

1. Recepţia materiilor prime sosite fără factură, în valoare de 12.000 lei exclusiv TVA se reflectă astfel: (2 puncte)

a) 301 = 408 12.000,
dacă clientul este neplătitor de TVA iar furnizorul este plătitor de TVA;

b) % = 408 14.280
301 12.000
4426 2.280
dacă clientul este plătitor de TVA iar furnizorul nu este plătitor de TVA;

c) % = 408 14.280
301 12.000
4428 2.280
dacă clientul este neplătitor de TVA iar furnizorul este plătitor de TVA;

d) % = 408 14.280
301 12.000
4428 2.280
dacă clientul şi furnizorul sunt plătitori de TVA;

e) 301 = 408 14.280,
dacă clientul este neplătitor de TVA iar furnizorul este plătitor de TVA.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

2. 303 = 7582 1.000, reflectă: (2 puncte)

a) constatarea unui plus la inventariere la obiecte de inventar, evaluat la 1.000 lei;
b) primirea cu titlu gratuit a unor obiecte de inventar evaluate la 1.000 lei
c) materiale de natura obiectelor de inventar aduse de terţi în valoare de 1.000 lei;
d) a) şi b);
e) materiale de natura obiectelor de inventar obţinute din producţie proprie în valoare de 1 milion lei.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

3. Vânzarea unor materii prime la terţi ştiind preţul de vânzare cu ridicata de 5.000 lei şi preţul de intrare de 4.000 lei, se reflectă astfel: (2 puncte)

a) 4111 = % 5.950
708 5.000
4427 950
şi: 601 = 301 4.000;

b) 371 = 301 5.000

4111	=	%	5.950
		707	5.000
		4427	950
şi: 607	=	371	5.000;
c) 371	=	301	4.000
4118	=	%	5.950
		707	5.000
		4427	950
şi: 607	=	371	4.000
d) 371	=	301	4.000
4111	=	%	5.950
		707	5.000
		4427	950
şi: 607	=	371	4.000

e) nici un răspuns nu este corect.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

4. 6588 = 3024, semnifică: (1 punct)

a) lipsa la inventariere a unor piese de schimb;
b) piese de schimb donate;
c) piese de schimb ieşite în urma calamităţilor naturale;
d) piese de schimb trimise la terţi;
e) nici un răspuns nu este corect.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

5. Obiectele de inventar prezintă următoarele caracteristici: (1 punct)

a) se uzează pe măsura folosirii lor, servind mai multor cicluri de producţie;
b) la darea în folosinţă se înregistrează distinct uzura acestora;
c) sunt bunuri care nu îndeplinesc cumulativ condiţiile de a fi mijloace fixe;
d) darea în folosinţă se înregistrează direct pe cheltuieli în corespondenţă cu creditul contului 303;
e) includ indiferent de valoare bunurile reprezentând scule, dispozitive, verificatoare.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

6. Primirea facturii fiscale pentru materialele auxiliare recepţionate anterior fără factură, în valoare de 6.000 lei exclusiv TVA, faţă de valoarea stabilită anterior pe baza avizului de însoţire a mărfii de 5.500 lei, se evidenţiază astfel: (1 punct)

a) %	=	401	7.140
301			500
408			6.545
4426			95
şi: 4426	=	4428	1.045
b) %	=	401	6.000
3021			500
408			5.500
c) %	=	401	7.140
301			500
408			6.545
4428			95

d)	%	=	401	7.140
	3021			500
	408			6.545
	4426			95
şi:	4426	=	4428	1.045
e)	3021	=	401	500
	4426	=	401	95
şi:	408	=	401	5.500

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

7. Următoarea înregistrare contabilă: 301 = 401 este folosită în cazul: (1 punct)

a) utilizării inventarului intermitent pentru evidenţa stocurilor;
b) utilizării inventarului permanent pentru evidenţa stocurilor;
c) a) şi b);
d) achiziţiei de materii prime în situaţia în care clientul este neplătitor de TVA;
e) achiziţiei de materii prime în situaţia în care furnizorul este neplătitor de TVA.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

2. Contabilitatea mărfurilor

Mărfurile sunt formate din bunurile achiziţionate în vederea revânzării în aceeaşi stare.

Definiţie

Sunt asimilate stocurilor de mărfuri elementele din celelalte categorii de stocuri (materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar etc.) achiziţionate de la terţi, care ulterior sunt redistribuite pentru a fi vândute în starea în care au fost cumpărate, datorită disponibilizării lor, precum şi produsele predate spre vânzare prin magazinele proprii de desfacere.

Luând în considerare volumul mare de operaţii economico-financiare în circuitul parcurs de la producători până la consumatori, prin intermediul agenţilor economici, cu diferite profiluri de activitate se pot delimita *3 categorii importante de unităţi patrimoniale cu profil comercial*, respectiv:

~ en-gros sau cu ridicata;
~ en-detail sau cu amănuntul;
~ mixte.

Contabilitatea mărfurilor se realizează cu ajutorul **contului 371 „Mărfuri”**, care ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de mărfuri.

Funcţionare cont

Este un cont de active circulante materiale, cu funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor existente în stoc.

Unităţile comerciale pot utiliza ca **preţ de înregistrare a mărfurilor**:

- costul efectiv de achiziţie;
- preţul de vânzare cu ridicata;
- preţul de vânzare cu amănuntul.

În cazul în care, pentru evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a mărfurilor se utilizează preţurile de vânzare cu ridicata sau cu amănuntul, atunci, alături de contul 371 „Mărfuri” se foloseşte şi **contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”**, ce ţine evidenţa adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor existente în gestiunea unităţii cu activitate comercială, cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor, cu funcţia contabilă de *pasiv*. *Soldul creditor* reprezintă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârşitul perioadei.

Funcţionare cont

Adaosul comercial aferent mărfurilor ieşite din gestiune se determină cu ajutorul unui coeficient mediu de repartizare şi se repartizează atât asupra mărfurilor ieşite din stoc cât şi asupra mărfurilor existente în stoc.

Determinare coeficient

Coeficientul mediu de repartizare se calculează prin raportarea soldului iniţial al adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc la începutul perioadei de gestiune, la care se adună adaosul comercial, cumulat de la începutul anului până la sfârşitul perioadei de gestiune, aferent mărfurilor aprovizionate, la soldul iniţial al mărfurilor existente în stoc la începutul anului la care se adaugă valoarea cumulată, de la începutul anului până la sfârşitul perioadei de gestiune a mărfurilor aprovizionate, diminuată cu valoarea cumulată a TVA neexigibilă aferentă (atunci când evidenţa se realizează la nivelul preţului de vânzare cu amănuntul, pentru agenţii economici plătitori de taxă pe valoarea adăugată).

Coeficientul de repartizare calculat se înmulţeşte cu valoarea mărfurilor ieşite din gestiune, cumulată de la începutul anului, exclusiv TVA neexigibilă, obţinându-se adaosul comercial aferent acestor mărfuri.

Din suma astfel calculată deducem adaosul comercial aferent mărfurilor ieşite din gestiune în perioada anterioară, cumulat de la începutul anului, rezultând *adaosul comercial aferent mărfurilor ieşite din gestiune, în cursul lunii curente* (rulajul debitor al contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" în luna curentă).

2.1. Operaţii economice privind mărfurile în cazul utilizării inventarului permanent

A. Contabilitatea mărfurilor în situaţia în care se utilizează costul efectiv de achiziţie pentru evaluarea şi înregistrarea acestora

- achiziţionarea (cumpărarea) de mărfuri de la furnizori:

% = **401** „Furnizori"
371 „Mărfuri"
4426 „TVA deductibilă"

~ concomitent, pentru mărfurile importate se majorează valoarea de intrare cu taxele vamale achitate:

371 „Mărfuri" = **446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"
- analitic distinct -

- primirea mărfurilor de la furnizori, fără factură:

% = **408** „Furnizori - facturi nesosite"
371 „Mărfuri"
4428 „TVA neexigibilă"

- primirea facturii, fără diferenţe:

408 „Furnizori - facturi nesosite" = **401** „Furnizori"

~ concomitent, TVA neexigibilă, devine deductibilă:

4426 „TVA deductibilă" = **4428** „TVA neexigibilă"

- cumpărarea mărfurilor dintr-un avans de trezorerie:

% = **542** „Avansuri de trezorerie"
371 „Mărfuri"
4426 „TVA deductibilă"

- intrarea mărfurilor în gestiune prin aportul la capital al asociaţilor şi(sau) acţionarilor:

371 „Mărfuri” = **456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

~ concomitent, cu depunerea aportului are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat” = **1012** „Capital subscris vărsat”

- primirea mărfurilor de la terţi fără diferenţe:

371 „Mărfuri” = **357** „Mărfuri aflate la terţi”

Diferenţele în plus care apar faţă de valoarea mărfurilor trimise se înregistrează ca şi achiziţionarea de mărfuri de la furnizori.

- se evidenţiază trecerea la mărfuri a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, animalelor şi păsărilor şi a ambalajelor pe care unitatea patrimonială hotărăşte să le vândă:

371 „Mărfuri” = %
301 „Materii prime”
3021 „Materiale auxiliare”
- -
3028 „Alte materiale consumabile”
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”
361 „Animale şi păsări”
381 „Ambalaje”

- se înregistrează produsele finite livrate prin magazinele proprii de desfacere:

371 „Mărfuri” = **345** „Produse finite”

- evidenţierea mărfurilor primite de la entităţile afiliate, de la alte societăţi legate prin participaţii, de la unitate sau subunităţi:

371 „Mărfuri” = %
4511 „Decontări între entităţile afiliate”
4531 „Decontări privind interesele de participare”
481 „Decontări între unitate şi subunităţi”
482 „Decontări între subunităţi”

- constatarea cu ocazia inventarierii a unui plus de marfă:

371 „Mărfuri” = **607** „Cheltuieli privind mărfurile”

- reflectarea mărfurilor primite cu titlu gratuit:

371 „Mărfuri” = **7582** „Venituri din donaţii şi subvenţii primite”

- livrarea mărfurilor către clienţi la nivelul preţului de vânzare:

4111 „Clienţi”	=	% **707** „Venituri din vânzarea mărfurilor” **4427** „TVA colectată”

- scăderea din gestiune a mărfurilor vândute, la nivelul costului efectiv de achiziţie:

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	**371** „Mărfuri”

În mod identic se reflectă lipsurile constatate la inventar.

~ dacă aceste lipsuri sunt imputabile, concomitent se evidenţiază imputarea lor:

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”	=	% **7588** „Alte venituri din exploatare” **4427** „TVA colectată”

~ în situaţia în care lipsurile sunt peste normele legale neimputabile atunci se reflectă şi TVA colectată aferentă acestor lipsuri:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	**4427** „TVA colectată”

- trimiterea mărfurilor la terţi:

357 „Mărfuri aflate la terţi”	=	**371** „Mărfuri”

- se înregistrează pierderile din calamităţi naturale şi donaţiile de mărfuri:

%	=	**371** „Mărfuri”
671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”		
6582 „Donaţii şi subvenţii acordate”		

~ concomitent, pentru cedarea cu titlu gratuit, se evidenţiază TVA colectată:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	**4427** „TVA colectată”

- se evidenţiază valoarea la nivelul preţului de înregistrare a mărfurilor livrate la unitate sau subunităţi:

%	=	**371** „Mărfuri”
481 „Decontări între unitate şi subunităţi”		
482 „Decontări între subunităţi”		

B. Contabilitatea mărfurilor în situaţia în care se utilizează preţul de vânzare cu ridicata pentru evaluarea şi înregistrarea acestora

Preţul de vânzare cu ridicata este format din preţul de cumpărare (costul efectiv de achiziţie) plus adaosul comercial.

În situaţia în care evidenţa se ţine la preţul de vânzare cu ridicata, unitatea desface mărfurile respective în sistem en-gros.

Operaţiile economice implicate de această situaţie, sunt:

- aprovizionarea cu mărfuri în scopul vânzării acestora, en-gros:

*

%	=	**401** „Furnizori”
371 „Mărfuri”		
4426 „TVA deductibilă”		

*

~ concomitent, se înregistrează adaosul comercial:

*

371 „Mărfuri”	=	**378** „Diferenţe de preţ la mărfuri”

*

- vânzarea en-gros a mărfurilor către unităţile de desfacere cu amănuntul:

*

4111 „Clienţi”	=	%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”
		4427 „TVA colectată”

*

- descărcarea gestiunii de mărfurile vândute en-gros, pe baza coeficientului mediu de repartizare:

*

%	=	**371** „Mărfuri”
607 „Cheltuieli privind mărfurile”		
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”		

*

C. Contabilitatea mărfurilor în cazul în care se utilizează preţul de vânzare cu amănuntul pentru evaluarea şi înregistrarea lor

Preţul de vânzare cu amănuntul este format din preţul de vânzare cu ridicata plus TVA neexigibilă.

În situaţia în care evidenţa se ţine la preţul de vânzare cu amănuntul, unitatea desface mărfurile în sistem en-detail.

Operaţiile economice pe care le implică această situaţie, sunt:

- aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori:

*

%	=	**401** „Furnizori”
371 „Mărfuri”		
4426 „TVA deductibilă”		

*

~ concomitent, se evidenţiază adaosul comercial şi TVA neexigibilă, formându-se astfel preţul de vânzare cu amănuntul:

*

371 „Mărfuri”	=	%
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”
		4428 „TVA neexigibilă”

*

- se înregistrează vânzarea, cu încasarea imediată a acestor mărfuri:

*

5311 „Casa în lei”	=	%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”
		4427 „TVA colectată”

*

- descărcarea gestiunii corespunzător mărfurilor vândute en-detail, pe baza coeficientului mediu de repartizare:

*

%	=	**371** „Mărfuri”
607 „Cheltuieli privind mărfurile”		
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”		
4428 „TVA neexigibilă”		

*

Operaţiile economice privind intrarea şi ieşirea mărfurilor în şi din gestiunea unităţii comerciale, pe alte căi decât prin aprovizionare de la furnizori şi vânzare, evaluate la preţul cu ridicata şi preţul cu amănuntul, sunt identice cu cele prezentate la punctul ***A***, cu deosebirea că intervine în plus contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" pentru a evidenţia mărfurile la preţul cu ridicata şi conturile 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" şi 4428 „TVA neexigibilă" pentru a evidenţia mărfurile la preţul cu amănuntul.

În situaţia în care, contul de cheltuieli 607 „Cheltuieli privind mărfurile" se creditează în cursul lunii, se efectuează operaţia de reglare de rulaj în mod asemănător cu cea prezentată la materiile prime.

2.2. Operaţii economice privind mărfurile în cazul utilizării inventarului intermitent

Funcţia conturilor de stocuri în situaţia utilizării inventarului intermitent se schimbă. Astfel, contul 371 „Mărfuri" se foloseşte numai la începutul şi sfârşitul lunii. În timpul lunii, toate cumpărările de mărfuri se înregistrează direct pe cheltuieli.

În cazul utilizării inventarului intermitent, mărfurile se evaluează şi se reflectă în contabilitate la *costuri efective de achiziţie*.

Înregistrările contabile ce intervin în această situaţie sunt următoarele:

- achiziţionarea de mărfuri în cursul lunii:

%	=	**401** „Furnizori"
607 „Cheltuieli privind mărfurile"		
4426 „TVA deductibilă"		

- vânzarea mărfurilor, în cursul lunii:

4111 „Clienţi"	=	%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
		4427 „TVA colectată"

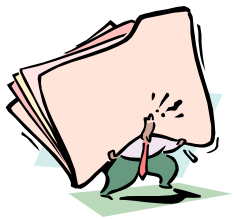
- la sfârşitul lunii, se stabileşte stocul de mărfuri prin inventariere, ce se evidenţiază în contabilitate:

371 „Mărfuri"	=	**607** „Cheltuieli privind mărfurile"

- la începutul lunii următoare, se realizează destocarea mărfurilor:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** „Mărfuri"

În situaţia în care contul de cheltuieli 607 „Cheltuieli privind mărfurile" se creditează în cursul lunii, se efectuează operaţia de reglare de rulaj în mod asemănător cu cea prezentată la materii prime.



Timp estimativ: 15 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 2

1. Ce se asimilează stocurilor de mărfuri? (1 punct)

_____

_____

2. Cum se determină coeficientul mediu de repartizare a adaosului comercial aferent mărfurilor ieşite din patrimoniu? (3 puncte)

_____

_____

_____

3. Descărcarea gestiunii de mărfuri în urma vânzării acestora la preţ de vânzare de 6.000 lei, ştiind valoarea de intrare de 4.500 lei, se înregistrează prin formula contabilă: (2 puncte)

a) 607 = 371 4.500;
b) 607 = 371 6.000;
c) 4111 = 371 6.000;
d) 671 = 371 4.500;
e) 4111 = 707 6.000;
şi 607 = 371 6.000.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

4. Preţul de vânzare cu amănuntul a mărfurilor este format din: (2 puncte)

a) preţul de vânzare cu ridicata plus TVA neexigibilă;
b) preţul de cumpărare plus adaosul comercial;
c) preţul de cumpărare plus TVA neexigibilă;
d) preţul de cumpărare, adaosul comercial şi TVA neexigibilă;
e) preţul negociat cu clienţii exclusiv TVA.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

5. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute cu amănuntul, pe baza coeficientului mediu de repartizare, se înregistrează astfel: (2 puncte)

a) % = 371;
607
378
4427

b) % = 371;
607
378

c) % = 371;
607
378
4428

d) % = 371;
607
4428

e) % = 371;
378
4428

şi: 607 = 371.

a)☐ b)☐ c) ☐ d) ☐ e) ☐

3. Contabilitatea ambalajelor

Pentru păstrarea proprietăţilor fizico-chimice, circulaţia mărfurilor şi a celorlalte categorii de bunuri materiale este condiţionată de utilizarea unor ambalaje adecvate.

Pe lângă scopul principal de a proteja bunurile şi de a înlesni operaţiunile de manipulare şi transport, ambalajele îndeplinesc şi o altă funcţie importantă, respectiv aceea de prezentare a mărfurilor în vederea comercializării.

Deci, **ambalajele** sunt mijloace materiale folosite în scopul protecţiei produselor împotriva acţiunii factorilor naturali, pentru evitarea deteriorării şi a conservării pe timpul transportului, a manipulării, a depozitării, precum şi pentru menţinerea proprietăţilor în vederea utilizării lor.

Definiţie

Contabilitatea ambalajelor achiziţionate sau confecţionate în unitate şi care

sunt destinate ambalării şi transportului stocurilor, se realizează cu ajutorul **contului 381 „Ambalaje”**.

Este un cont de active circulante materiale, cu funcţia contabilă de *activ*.

Funcţionare conturi

Soldul debitor reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor existente în stoc la sfârşitul perioadei.

Ambalajele pot fi evaluate şi înregistrate în contabilitate la *costuri efective de achiziţie*, sau *la preţuri standard (prestabilite)*.

În cazul în care ambalajele se reflectă în contabilitate la nivelul preţului standard, diferenţele dintre preţul prestabilit şi costul efectiv de achiziţie, se evidenţiază distinct în **contul 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje”**, care este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a ambalajelor, *bifuncţional*.

Soldul contului reprezintă diferenţele de preţ aferente ambalajelor existente în stoc, în plus sau în minus, după cum soldul este *debitor* sau *creditor*.

Filiera de înregistrare a ambalajelor în cazul utilizării inventarului permanent şi a inventarului intermitent este similară cu cea prezentată la materii prime.

Operaţii economice specifice privind ambalajele în cazul utilizării inventarului permanent

Se efectuează înregistrări contabile specifice atunci când între furnizor şi client ambalajele circulă pe principiul restituirii directe, în situaţia în care au loc livrări frecvente de mărfuri cu ambalaje refolosibile.

a) În contabilitatea furnizorului

- livrarea ambalajelor către clienţi, prin sistemul restituirii directe, odată cu mărfurile:

4111 „Clienţi” = **419** „Clienţi - creditori”

- reprimirea ambalajelor de la clienţi:

419 „Clienţi - creditori” = **4111** „Clienţi”

- reflectarea ambalajelor reţinute de clienţi, care nu au fost restituite:

419 „Clienţi - creditori” = **708** „Venituri din activităţi diverse”

- se evidenţiază TVA colectată aferentă:

4111 „Clienţi” = **4427** „TVA colectată”

- descărcarea gestiunii de ambalajele reţinute de client:

608 „Cheltuieli privind ambalajele” = **381** „Ambalaje”

b) În contabilitatea clientului

- primirea de la furnizori, în sistemul restituirii directe, a ambalajelor cu conţinut:

409 „Furnizori - debitori” = **401** „Furnizori”

- restituirea către furnizori a ambalajelor goale:

401 „Furnizori” = **409** „Furnizori - debitori”

- reţinerea ambalajelor de către clienţi:

381 „Ambalaje” = **409** „Furnizori - debitori”

~ şi, concomitent:

4426 „TVA deductibilă”	=	**401** „Furnizori”

➢ se evidenţiază ambalajele degradate din vina clientului şi nerestituite furnizorului:

608 „Cheltuieli privind ambalajele”	=	**409** „Furnizori - debitori”

~ şi, concomitent:

4426 „TVA deductibilă”	=	**401** „Furnizori”

~ imputarea în sarcina persoanelor vinovate a degradărilor survenite:

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul” (**461** „Debitori diverşi”)	=	% **7588** „Alte venituri din exploatare” **4427** „TVA colectată”

Timp estimativ: 15 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 3

1. Precizaţi contul care se utilizează pentru evidenţa ambalajelor. (1 punct)

2. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldurilor conturilor 381 şi 388. (3 puncte)

3. Reflectarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori se realizează astfel: (2 puncte)

a) 408 = 401;
b) 378 = 401;
c) 409 = 401;
d) 401 = 409;
e) 381 = 401.

a)☐ b)☐ c)☐ d)☐ e)☐

4. Următoarea înregistrare: % = 408 (2 puncte)
381
4428

se utilizează pentru:

a) ambalajele constatate plus la inventariere;
b) primirea unor ambalaje în regim de restituire;
c) intrarea în patrimoniu a unor ambalaje, conform facturii şi a notei de recepţie şi constatare de diferenţe;
d) intrarea în unitate a unor ambalaje sosite fără factură, conform avizului de însoţire a mărfii şi a notei de recepţie şi constatare de diferenţe;
e) achiziţia de ambalaje de la terţi.

a)☐ b)☐ c)☐ d)☐ e)☐

5. Reflectarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, livrate către clienţi odată cu marfa, se realizează astfel: (2 puncte)

a) 419 = 4111;
b) 4111 = 419;
c) 409 = 401;
d) 401 = 409;
e) 4111 = 381.

a)☐ b)☐ c)☐ d)☐ e)☐

4. Contabilitatea stocurilor aflate la terţi

Procesele economice şi financiare ce au loc într-o unitate patrimonială ori în cadrul relaţiilor ce se stabilesc între aceasta şi terţi, pot conduce la situaţii în care valori materiale, proprietatea unităţii, nu se regăsesc faptic în patrimoniu, ele aflându-se la terţi pentru diverse scopuri sau din anumite ***cauze,*** respectiv:

- trimise spre prelucrare;
- lăsate în custodie;
- predate spre vânzare;
- depozitate temporar la terţi.

Evidenţa bunurilor aflate temporar în afara unităţii, din cauze sau în scopuri diferite, se realizează cu conturile din **grupa 35 „Stocuri aflate la terţi”**, ce au funcţia contabilă de *activ:*

Funcţionare conturi

- **351** „Materii şi materiale aflate la terţi”;
- **354** „Produse aflate la terţi”;
- **356** „Animale aflate la terţi”;
- **357** „Mărfuri aflate la terţi”;
- **358** „Ambalaje aflate la terţi”.

Soldul debitor reprezintă valoarea activelor circulante materiale trimise la terţi.

Contabilitatea analitică a stocurilor aflate la terţi se realizează pe unităţi patrimoniale de active circulante, iar în cadrul acestora pe categorii şi feluri de bunuri.

Operaţii economice privind materiile şi materialele aflate la terţi

- trimiterea pentru prelucrare la terţi a materiilor prime, materialelor consumabile şi a materialelor de natura obiectelor de inventar:

351 „Materii şi materiale aflate la terţi”	=	% **301** „Materii prime” **3021** „Materiale auxiliare” - **3028** „Alte materiale consumabile” **303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”

- intrarea în gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile şi a materialelor de natura obiectelor de inventar de la terţi:

% **301** „Materii prime” **3021** „Materiale auxiliare” - **3028** „Alte materiale consumabile” **303** „Materiale de natura obiectelor de inventar”	=	**351** „Materii şi materiale aflate la terţi”

~ concomitent, se înregistrează cheltuielile de prelucrare şi cheltuielile de transport până şi de la terţi:

*

%	=	**401** „Furnizori”
301 „Materii prime”		
3021 „Materiale auxiliare”		
- -		
3028 „Alte materiale consumabile”		
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”		
4426 „TVA deductibilă”		

*

- se evidenţiază scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile şi a materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terţi, constatate lipsă la inventar sau distruse în urma calamităţilor naturale:

*

%	=	**351** „Materii şi materiale aflate la terţi”
601 „Cheltuieli cu materiile prime”		
6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare”		
- -		
6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		
603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”		
671 „Cheltuielile privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”		

*

~ concomitent, se reflectă creanţa privind recuperarea lipsurilor constatate:

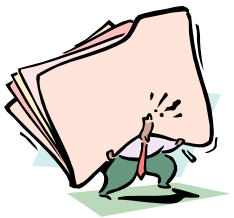
*

461 „Debitori diverşi”	=	%
		7588 „Alte venituri din exploatare”
		4427 „TVA colectată”

*

Înregistrările în contabilitate referitoare la celelalte stocuri aflate la terţi ce fac parte din grupa 35 „Stocuri aflate la terţi” sunt asemănătoare cu cele prezentate anterior.

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 4



Timp estimativ: 10 minute

1. Precizaţi contul care se utilizează pentru evidenţa materialelor aflate la terţi (1 punct)

2. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldului conturilor din grupa 35. (3 puncte)

3. Reflectaţi trimiterea pentru prelucrare la terţi a materialelor de natura obiectelor de inventar. (2 puncte)

4. Înregistraţi cheltuielile de prelucrare şi cheltuielile de transport până şi de la terţi privind materiile prime ce au fost reprimite din prelucrare de la terţi. (4 puncte)

TEMA 7
CONTABILITATEA PRODUCŢIEI, A ANIMALELOR ŞI A AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR DE ACTIVE CIRCULANTE MATERIALE

CONŢINUT:

1. **Contabilitatea producţiei în curs de execuţie**
2. **Contabilitatea produselor**
3. **Contabilitatea animalelor**
4. **Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor de active circulante materiale**

Rezumat: *În această temă sunt prezentate conţinutul şi posibilităţile de reflectare în contabilitatea agenţilor economici a producţiei (în curs de execuţie sau finite) şi animalelor. Totodată, se reliefează ajustările efectuate pentru deprecierea activelor circulante materiale.*

Obiective: În urma parcurgerii acestei teme veţi fi capabili:

- ✓ să vă însuşiţi şi să stăpâniţi posibilităţile practice de evidenţiere a activelor circulante materiale de natura producţiei în curs de execuţie, produselor, animalelor;
- ✓ să vă însuşiţi şi să stăpâniţi posibilităţile practice de evidenţiere a constituirii (majorării) şi diminuării (anulării) ajustărilor pentru deprecierea activelor circulante materiale.

1. Contabilitatea producţiei în curs de execuţie

Definiţie

Producţia în curs de execuţie este producţia care nu a trecut prin toate stadiile de prelucrare şi nu a fost supusă probelor şi recepţiei tehnice. În această categorie se încadrează şi lucrările şi serviciile care nu au fost terminate.

Producţia în curs de execuţie nu face obiectul înregistrării curente, permanente, deoarece:

- aceasta se stabileşte la sfârşitul lunii prin inventariere sau prin metoda contabilă;
- costul efectiv al produselor şi lucrărilor în curs de execuţie se determină după încheierea perioadei de gestiune prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operaţiilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costul de producţie.

Aceste caracteristici de gestiune a produselor şi lucrărilor în curs de execuţie fac să fie posibilă evidenţa contabilă numai prin **metoda inventarului intermitent**, iar *evaluarea* şi înregistrarea în contabilitate se realizează la *costurile de producţie*, ţinându-se cont de stadiul de prelucrare al producţiei în curs de execuţie.

Evidenţa producţiei în curs de execuţie se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 33 „Producţia în curs de execuţie”** şi anume:

- **contul 331** „Produse în curs de execuţie”;

- **contul 332** „Lucrări şi servicii în curs de execuţie”.

Ambele conturi au funcţia contabilă de *activ*, iar *soldul debitor* reflectă valoarea la cost de producţie a lucrărilor, serviciilor şi produselor aflate în curs de execuţie la sfârşitul lunii.

Funcţionare conturi

Contabilitatea analitică a celor două conturi se realizează pe feluri, sortimente, categorii de produse, lucrări şi servicii în curs de execuţie.

Operaţii economice privind producţia în curs de execuţie

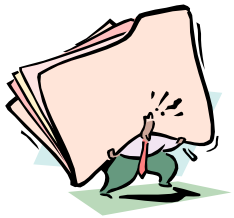
- la sfârşitul fiecărei luni, se determină pe baza inventarierii, stocul de produse în curs de execuţie, precum şi lucrările şi serviciile în curs de execuţie, evaluate la costul de producţie:

%	=	**711** „Variaţia stocurilor”
331 „Produse în curs de execuţie”		
332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie”		

- la începutul lunii următoare, se înregistrează destocarea producţiei în curs de execuţie şi a lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, determinate la finele lunii precedente:

711 „Variaţia stocurilor”	=	%
		331 „Produse în curs de execuţie”
		332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie”

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 1



Timp estimativ: 5 minute

1. Precizaţi conturile care se utilizează pentru evidenţa producţiei neterminate. (2 puncte)

2. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldurilor conturilor din grupa 33. (3 puncte)

3. Înregistraţi stocul de produse în curs de execuţie, la sfârşitul unei luni, determinat pe baza inventarierii. (2 puncte)

4. Înregistraţi destocarea lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, la începutul lunii. (3 puncte)

2. Contabilitatea produselor

Activitatea desfăşurată de agenţii economici din sfera producţiei materiale se concretizează în obţinerea de ***produse finite***, ***semifabricate***, ***produse reziduale***, ***lucrări şi servicii***.

Dacă la sfârşitul perioadei de gestiune, producţia nu este finalizată, aceasta îmbracă forma producţiei neterminate sau în curs de execuţie.

2.1. Contabilitatea produselor finite

Definiţie

Produsele finite sunt acele bunuri materiale care au parcurs în întregime

fazele procesului de fabricaţie şi nu mai necesită prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale, fiind considerate corespunzătoare din punct de vedere calitativ.

Funcţionare cont

Reflectarea în contabilitate a produselor finite se realizează cu ajutorul **contului 345 „Produse finite”**, care asigură evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de produse finite. Este un cont de active circulante materiale, cu funcţia contabilă de *activ*. *Soldul debitor* reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite existente în stoc.

Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor de produse se realizează la ***costuri de producţie efective*** sau la ***preţuri standard (prestabilite)***.

Funcţionare cont

În cazul în care se utilizează preţul standard pentru înregistrarea produselor, diferenţele dintre acestea şi costurile de producţie efective, calculate la sfârşitul lunii, se vor reflecta distinct în contul de diferenţe de preţ **348 „Diferenţe de preţ la produse”**, cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor, *bifuncţional*.

Soldul contului poate fi *debitor* sau *creditor* şi reprezintă diferenţele de preţ în plus (nefavorabile) şi respectiv, în minus (favorabile) aferente produselor existente în stoc.

A. Operaţii economice privind produsele finite în cazul utilizării inventarului permanent

A1. Înregistrarea în contabilitate a produselor finite în situaţia utilizării costurilor de producţie efective

Această variantă se foloseşte mai rar, deoarece presupune cunoaşterea costurilor de producţie efective ale produselor, în timpul lunii, în momentul obţinerii lor.

Principalele operaţii economice pe care le implică sunt:

- obţinerea de produse în cursul lunii, cunoscându-se costul de producţie efectiv:

345 „Produse finite”	=	**711** „Variaţia stocurilor”

- vânzarea produselor finite obţinute în cursul lunii:

4111 „Clienţi”	=	%
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite”
		4427 „TVA colectată”

~ concomitent, se înregistrează descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:

711 „Variaţia stocurilor”	=	**345** „Produse finite”

- evidenţierea plusurilor de produse finite constatate cu ocazia inventarierii:

345 „Produse finite”	=	**711** „Variaţia stocurilor”

- se înregistrează minusurile constatate cu ocazia inventarierii:

711 „Variaţia stocurilor”	=	**345** „Produse finite”

~ în situaţia în care lipsurile se impută unor salariaţi atunci se efectuează înregistrarea:

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”	=	%
		7588 „Alte venituri din exploatare”
		4427 „TVA colectată”

✓ în cazul în care lipsurile sunt peste normele legale neimputabile, atunci se reflectă TVA colectată aferentă acestora, astfel:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” = **4427** „TVA colectată”

➢ evidenţierea produselor finite distruse în urma calamităţilor naturale:

671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare” = **345** „Produse finite”

➢ se înregistrează donaţia unor produse finite:

6582 „Donaţii şi subvenţii acordate” = **345** „Produse finite”

~ concomitent, se reflectă TVA colectată aferentă donaţiei:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” = **4427** „TVA colectată”

➢ vânzarea produselor finite prin magazinele proprii de desfacere ce se transferă la mărfuri:

371 „Mărfuri” = **345** „Produse finite”

➢ trimiterea la terţi a produselor finite:

354 „Produse aflate la terţi” = **345** „Produse finite”

➢ aducerea de la terţi a produselor finite:

345 „Produse finite” = **354** „Produse aflate la terţi”

➢ reflectarea produselor finite reţinute pentru consumul propriu:

% = **345** „Produse finite”
301 „Materii prime”
3021 „Materiale auxiliare”
- -
3028 „Alte materiale consumabile”
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

A2. Înregistrarea în contabilitate a produselor finite în cazul utilizării preţului standard (prestabilit)

De regulă, costurile de producţie efective se determină la sfârşitul lunii. Având în vedere faptul că produsele finite se obţin în cursul lunii, moment în care nu se cunoaşte costul efectiv, este necesară înregistrarea acestora la preţuri standard (prestabilite).

La sfârşitul lunii, se calculează diferenţele dintre aceste preţuri şi costurile efective ce se evidenţiază în conturile de diferenţe de preţ.

Pentru produsele ce au fost obţinute şi vândute în cursul lunii, diferenţele de preţ aferente se calculează cu ajutorul unui *coeficient mediu de repartizare* care se determină similar cu coeficientul de repartizare prezentat la stocurile de materii prime şi materiale consumabile.

Operaţiile economice implicate de utilizarea preţului standard sunt:

➢ obţinerea în cursul lunii a produselor finite, evaluate la costul standard:

345 „Produse finite” = **711** „Variaţia stocurilor”

- vânzarea în cursul lunii a produselor finite obţinute, la preţul de vânzare:

4111 „Clienţi”	=	%
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite”
		4427 „TVA colectată”

~ concomitent, se înregistrează scăderea din gestiune a produselor finite vândute, la preţul standard:

711 „Variaţia stocurilor”	=	**345** „Produse finite”

- ***La sfârşitul lunii,*** se calculează costul de producţie efectiv al produselor finite obţinute în cursul lunii:
  a) În situaţia în care **costul efectiv > costul standard**, se efectuează înregistrările contabile:
     - ✓ evidenţierea diferenţei în plus între costul efectiv şi costul standard:

348 „Diferenţe de preţ la produse”	=	**711** „Variaţia stocurilor”

- ✓ concomitent, se înregistrează diferenţele de preţ în plus aferente produselor vândute, calculate pe baza coeficientului de repartizare:

711 „Variaţia stocurilor”	=	**348** „Diferenţe de preţ la produse”

b) În situaţia în care **costul efectiv < costul standard**, se efectuează înregistrările contabile:
   - ✓ evidenţierea diferenţei de preţ în minus între costul efectiv şi costul standard aferentă producţiei obţinute în cursul lunii:

711 „Variaţia stocurilor”	=	**348** „Diferenţe de preţ la produse”

- ✓ concomitent, se înregistrează diferenţele de preţ în minus aferente produselor vândute, calculate pe baza coeficientului de repartizare:

348 „Diferenţe de preţ la produse”	=	**711** „Variaţia stocurilor”

B. Operaţii economice privind evidenţa produselor finite în cazul utilizării inventarului intermitent

- În situaţia în care conturile de produse prezintă sold la începutul perioadei de gestiune, se consideră că produsele existente în stoc sunt destinate vânzării şi se înregistrează destocarea sau ieşirea din gestiune, prin formula contabilă:

711 „Variaţia stocurilor”	=	**345** „Produse finite”

- Pe parcursul lunii, nu se evidenţiază obţinerea de produse, ci numai vânzarea lor:

4111 „Clienţi”	=	%
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite”
		4427 „TVA colectată”

- La finele lunii, se procedează la efectuarea inventarierii, stabilindu-se astfel stocul de produse finite care se înregistrează în contul de produse, evaluate la costul de producţie:

	*	
345 „Produse finite”	=	**711** „Variaţia stocurilor”
	*	

2.2. Contabilitatea semifabricatelor şi a produselor reziduale

Semifabricatele sunt produsele care nu au trecut prin toate fazele prelucrării stabilite şi determinate de procesul tehnologic, prelucrarea lor fiind încheiată la nivelul unei secţii.

Definiţii

Acestea pot fi supuse prelucrării în continuare în aceeaşi unitate, în cadrul altor secţii până la obţinerea produsului finit, sau pot fi vândute terţilor.

Produsele reziduale sunt produsele rezultate din desfăşurarea procesului de producţie sub forma rebuturilor, materialelor recuperabile sau deşeurilor.

Contabilitatea semifabricatelor se realizează cu ajutorul **contului 341 „Semifabricate”**, ce ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de semifabricate, având funcţia contabilă de *activ*.

Funcţionare cont

Soldul debitor reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor existente în stoc.

Contabilitatea produselor reziduale se realizează cu ajutorul **contului 346 „Produse reziduale”**, ce ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de produse reziduale (rebuturi, materiale recuperabile sau deşeuri) şi are funcţia contabilă de *activ*.

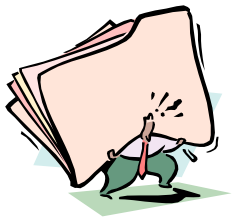
Funcţionare cont

Soldul debitor reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc.

Contabilitatea analitică a semifabricatelor şi produselor reziduale se organizează pe feluri, sortimente de semifabricate şi produse reziduale.

Înregistrările în contabilitate referitoare la intrările şi ieşirile de semifabricate şi produse reziduale în şi din gestiunea unităţii patrimoniale sunt asemănătoare cu cele prezentate la produsele finite, cu deosebirea că în locul contului 345 „Produse finite” se utilizează conturile 341 „Semifabricate” şi respectiv 346 „Produse reziduale”, iar în locul contului 701 „Venituri din vânzarea produselor finite” se utilizează contul 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor” şi respectiv 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale”.

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 2



Timp estimativ: 7 minute

1. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldurilor conturilor 345 şi 348. (2 puncte)

_____

_____

_____

2. Înregistraţi obţinerea de produse finite şi semifabricate din producţie proprie. (2 puncte)

_____

_____

3. Înregistraţi vânzarea în cursul lunii a produselor finite obţinute, şi scăderea din gestiune a acestora. (4 puncte)

_____

_____

_____

_____

_____

4. Înregistraţi aducerea de la terţi a produselor finite prelucrate. (2 puncte)

_____

_____

3. Contabilitatea animalelor

În cadrul stocurilor, prin normele legale în vigoare au fost încadrate şi animalele şi păsările.

Deşi sunt întâlnite predominant la societăţile agricole cu profil zootehnic, ca excepţie, ele pot apare şi la unităţi cu activitate industrială sau institute de cercetare (animale şi păsări pentru experienţe).

Definiţie

Stocurile de natura animalelor şi păsărilor se referă la animalele tinere de orice fel, crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele şi păsările puse la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine precum şi animalele crescute pentru producţia de lână, lapte şi blană.

Nu sunt cuprinse în categoria stocurilor animalele de muncă ce sunt considerate active imobilizate.

Contabilitatea animalelor şi păsărilor se realizează cu conturile din **grupa 36 „Animale”**, şi anume:

- **contul 361** „Animale şi păsări”;
- **contul 368** „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”.

Funcţionare cont

Contul 361 „Animale şi păsări” este un cont de active circulante materiale, cu funcţia contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor existente la sfârşitul perioadei.

Animalele şi păsările pot intra în gestiunea unităţii patrimoniale în mod frecvent, prin achiziţionări sau din producţia proprie.

Evaluarea şi înregistrarea animalelor şi păsărilor se face diferit, în funcţie de sursa de intrare.

Astfel, animalele şi păsările intrate prin *achiziţionare de la furnizori* se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la ***costul de achiziţie*** iar cele obţinute din *producţia proprie* sunt evaluate şi înregistrate la ***costul de producţie***.

Animalele şi păsările pot fi evaluate şi evidenţiate în contabilitate şi la ***preţul standard***, care este un preţ prestabilit, sau alte preţuri de înregistrare în funcţie de sursa de intrare în patrimoniu.

Funcţionare cont

În acest caz, diferenţele de preţ faţă de preţul de achiziţie sau costul de producţie se evidenţiază în **contul 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”**.

Acesta este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a animalelor şi păsărilor, *bifuncţional*.

Soldul contului, *debitor* sau *creditor*, reprezintă diferenţele de preţ în plus sau în minus aferente animalelor şi păsărilor existente.

A. Înregistrarea în contabilitate a animalelor şi păsărilor în cazul utilizării costului de achiziţie, a costului de producţie, sau alte preţuri de înregistrare

- achiziţionarea de animale şi păsări de la furnizori, la costul de achiziţie:

%	=	**401** „Furnizori”
361 „Animale şi păsări”		
4426 „TVA deductibilă”		

- achiziţionarea de animale şi păsări din avansuri de trezorerie, la costul de achiziţie:

%	=	**542** „Avansuri de trezorerie”
361 „Animale şi păsări”		
4426 „TVA deductibilă”		

- primirea de animale şi păsări fără factură:

%	=	**408** „Furnizori - facturi nesosite”
361 „Animale şi păsări”		
4428 „TVA neexigibilă”		

- primirea facturii, fără diferenţe:

408 „Furnizori - facturi nesosite”	=	**401** „Furnizori”

~ concomitent, se înregistrează TVA neexigibilă care devine deductibilă:

4426 „TVA deductibilă”	=	**4428** „TVA neexigibilă”

- depunerea aportului în natură, reprezentat de animale şi păsări, de către asociaţi şi acţionari, la formarea capitalului social:

361 „Animale şi păsări”	=	**456** „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

~ concomitent, are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

- primirea de la terţi a animalelor şi păsărilor:

361 „Animale şi păsări”	=	**356** „Animale aflate la terţi”

~ în situaţia în care se schimbă valoarea de înregistrare a acestora, se efectuează concomitent formula contabilă:

%	=	**401** „Furnizori”
361 „Animale şi păsări”		
4426 „TVA deductibilă”		

- primirea cu titlu gratuit a animalelor şi păsărilor:

361 „Animale şi păsări”	=	**7582** „Venituri din donaţii şi subvenţii primite”

- obţinerea din producţia proprie a animalelor şi păsărilor evaluate la costul de producţie efectiv:

361 „Animale şi păsări”	=	**711** „Variaţia stocurilor”

În mod asemănător se evidenţiază sporul în greutate vie a animalelor şi păsărilor, precum şi plusurile constatate cu ocazia inventarierii.

- primirea animalelor şi păsărilor de la unitate şi subunităţi:

361 „Animale şi păsări”	=	%
		481 „Decontări între unitate şi subunităţi”
		482 „Decontări între subunităţi”

Ieşirea din gestiune a animalelor şi păsărilor prin vânzare sau alte destinaţii, inclusiv lipsurile, se va înregistra diferit, în funcţie de sursa de provenienţă a acestora, astfel:

- scăderea din gestiune a animalelor şi păsărilor provenite din cumpărări, constatate lipsă la inventariere:

606 „Cheltuieli privind animalele şi păsările” = **361** „Animale şi păsări”

- scăderea din gestiune a animalelor şi păsărilor provenite din producţia proprie, precum şi a lipsurilor constatate la inventar:

711 „Variaţia stocurilor” = **361** „Animale şi păsări”

~ în cazul lipsurilor imputabile se reflectă creanţa în sarcina persoanelor vinovate:

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul” = %
7588 „Alte venituri din exploatare”
4427 „TVA colectată”

- evidenţierea animalelor şi păsărilor cedate cu titlu gratuit:

6582 „Donaţii şi subvenţii acordate” = **361** „Animale şi păsări”

~ concomitent, se înregistrează taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă donaţiei:

635 „Cheltuieli cu alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate” = **4427** „TVA colectată”

- trimiterea animalelor şi păsărilor la terţi, unitate şi subunităţi:

% = **361** „Animale şi păsări”
356 „Animale aflate la terţi”
481 „Decontări între unitate şi subunităţi”
482 „Decontări între subunităţi”

- vânzarea animalelor şi păsărilor:

371 „Mărfuri” = **361** „Animale şi păsări”

- se înregistrează pierderile din calamităţi naturale, constatate la animale şi păsări:

671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare” = **361** „Animale şi păsări”

- retragerea din aport a animalelor şi păsărilor de către asociaţi şi(sau) acţionari:

456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul” = **361** „Animale şi păsări”

~ concomitent, are loc diminuarea capitalului social:

1012 „Capital subscris vărsat” = **456**„Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul”

B. Înregistrarea în contabilitate a animalelor şi păsărilor în cazul utilizării preţului standard (prestabilit)

- achiziţionarea de la furnizori a animalelor şi păsărilor, la preţul standard (prestabilit):

* *

% = **401** „Furnizori”
361 „Animale şi păsări”
4426 „TVA deductibilă”

* *

- diferenţa dintre preţul standard şi costul de achiziţie se înregistrează:
  - ✓ în situaţia în care costul de achiziţie este mai mare decât preţul standard:

* *

% = **401** „Furnizori”
368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”
4426 „TVA deductibilă”

* *

  - ✓ în situaţia în care costul de achiziţie este mai mic decât preţul standard:

* *

361 „Animale şi păsări” = **368** „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”

* *

- obţinerea din producţia proprie a animalelor şi păsărilor evaluate la preţul standard (prestabilit):

* *

361 „Animale şi păsări” = **711** „Variaţia stocurilor”

* *

- *la sfârşitul lunii,* se calculează costul de producţie efectiv aferent animalelor şi păsărilor obţinute din producţia proprie şi se determină diferenţa dintre preţul standard şi costul de producţie efectiv care se înregistrează astfel:
  - ✓ în situaţia în care costul de producţie efectiv este mai mare decât preţul prestabilit:

* *

368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări” = **711** „Variaţia stocurilor”

* *

  - ✓ în cazul în care costul de producţie efectiv este mai mic decât preţul standard:

* *

711 „Variaţia stocurilor” = **368** „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”

* *

În mod asemănător se evidenţiază şi diferenţele aferente sporului în greutate vie.

Diferenţele de preţ aferente animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune se înregistrează în mod diferit în funcţie de sursa de provenienţă şi de sensul diferenţei astfel:

a) ieşirea din gestiune a animalelor şi păsărilor provenite din cumpărări, la nivelul preţului standard:

* *

606 „Cheltuieli privind animalele şi păsările” = **361** „Animale şi păsări”

* *

- *la sfârşitul lunii* se determină şi se înregistrează repartizarea diferenţelor de preţ, aferente ieşirilor:
  - ✓ în situaţia în care costul de achiziţie este mai mare decât preţul standard:

* *

606 „Cheltuieli privind animalele şi păsările” = **368** „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”

* *

  - ✓ în cazul în care costul de achiziţie este mai mic decât preţul standard:

368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”	=	**606** „Cheltuieli privind animalele şi păsările”

b) ieşirea din gestiune a animalelor şi păsărilor obţinute din producţia proprie, la nivelul preţului standard:

711 „Variaţia stocurilor”	=	**361** „Animale şi păsări”

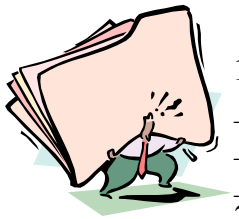
- *la sfârşitul lunii* se determină şi se repartizează diferenţele de preţ aferente animalelor şi păsărilor, ieşite din gestiune, provenite din producţia proprie:
  - ✓ în situaţia în care costul de producţie efectiv este mai mare decât preţul standard:

711 „Variaţia stocurilor”	=	**368** „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”

  - ✓ în cazul în care costul de producţie efectiv este mai mic decât preţul standard:

368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”	=	**711** „Variaţia stocurilor”

Pentru cazurile în care contul 606 „Cheltuieli privind animelele şi păsările” se creditează, se efectuează reglarea de rulaj.



Timp estimativ: 10 minute

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 3

1. Definiţi stocurile de natura animalelor şi păsărilor. (1 punct)

2. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldurilor conturilor 361 şi 368. (2 puncte)

3. Înregistraţi achiziţia de la furnizori a animalelor. (2 puncte)

4. Înregistraţi sporul de greutate vie a animalelor din producţia proprie. (2 puncte)

5. Înregistraţi repartizarea diferenţelor de preţ, aferente ieşirilor de animale, la sfârşitul lunii, în cazul în care costul de achiziţie sau costul de producţie este mai mic decât preţul standard. (3 puncte)

4. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor

Definiţie

Ajustările pentru deprecierea stocurilor au drept scop, acoperirea riscurilor generate de reducerea, scăderea conjuncturală a valorii acestora, din cauze ale căror efecte pot fi reversibile.

Acestea se constituie la nivelul diferenţelor dintre preţul zilei (mai mic) la care sunt evaluate elementele componente ale stocurilor prin inventarul efectuat la finele exerciţiului financiar şi valoarea contabilă (mai mare) a elementelor patrimoniale respective.

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie”**, care cuprinde conturi distincte pentru ajustări, aferente fiecărei categorii de stocuri şi comenzi în curs de execuţie, astfel:

- **contul 391** „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”;
- **contul 392** „Ajustări pentru deprecierea materialelor” (***3921, 3922***);
- **contul 393** „Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie”;
- **contul 394** „Ajustări pentru deprecierea produselor” (***3941, 3945, 3946***);
- **contul 395** „Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi” (***3951, 3952, …, 3958***);
- **contul 396** „Ajustări pentru deprecierea animalelor”;
- **contul 397** „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”;
- **contul 398** „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor”.

Toate aceste conturi au funcţia contabilă de *pasiv*.

Funcţionare conturi

Soldul creditor reprezintă valoarea ajustărilor constituite la sfârşitul perioadei.

Operaţii economice privind ajustările pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie

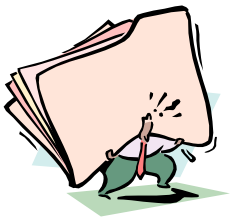
- se înregistrează constituirea sau majorarea ajustărilor:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	% **391** „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” **398** „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor”

- cu ocazia producerii deprecierii pentru care s-a creat ajustarea, se evidenţiază anularea sau diminuarea ajustărilor pentru depreciere, rămase fără obiect:

% **391** „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” **398** „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor”	=	**7814** „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”

TEST DE AUTOEVALUARE NR. 4



Timp estimativ: 10 minute

1. Precizaţi scopul utilizării ajustărilor pentru deprecierea stocurilor, precum şi modul de constituire a acestora. (3 puncte)

_____
_____
_____
_____
_____

2. Precizaţi funcţia contabilă şi semnificaţia soldurilor conturilor din grupa 39. (2 puncte)

_____
_____
_____

3. Înregistraţi constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime. (2,5 puncte)

_____

4. Înregistraţi anularea ajustărilor pentru deprecierea ambalajelor. (2,5 puncte)

TEMĂ DE CONTROL:

Monografii contabile realizate la entităţile economice privind:

1. **Materiile prime şi materialele consumabile;**
2. **Materialele de natura obiectelor de inventar;**
3. **Mărfurile, în cazul utilizării inventarului permanent evaluate la cost de achiziţie;**
4. **Mărfurile, evaluate la preţ de vânzare cu ridicata;**
5. **Mărfurile, evaluate la preţ de vânzare cu amănuntul;**
6. **Ambalajele;**
7. **Ambalajele care circulă în sistemul restituirii directe;**
8. **Produsele finite evaluate la nivelul costului de producţie;**
9. **Produsele finite evaluate la nivelul costului standard;**
10. **Semifabricatele şi produsele reziduale;**
11. **Animalele;**
12. **Ajustările pentru deprecierea stocurilor.**

Bibliografie:

Paliu Popa, L. - „Contabilitate financiară armonizată”, vol. 1, Editura Spirit Românesc, Craiova, 2002;
Paliu Popa, L., - „Ghid contabil”, Editura Spirit Românesc, Craiova, 2003.
Ecobici, N.,
Ciumag, M.,
Dobrotă, G.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Pântea, P. - Managementul contabilităţii româneşti, vol. I şi vol. II, Editura Intelcredo, Deva, 1997 şi 1998.

Paliu Popa, L. - Contabilitate financiară, vol. I şi vol. II, Editura Amon, Craiova, 1997 şi 1998

Paliu Popa, L. colectiv - Eficienţa şi contabilitatea investiţiilor, Editura Gorjeanul, Tg-Jiu, 1997.

Paliu Popa, L. - Contabilitatea financiară a agenţilor economici, Ed. Spirit Românesc, Craiova, 1999.

Paliu Popa, L. Ecobici, N. - Contabilitate financiară, - ghid practic, Editura Spirit Românesc, Craiova, 2000.

Paliu Popa, L. - Contabilitate financiară, vol. 1 şi vol. 2, Ed. Spirit Românesc, Craiova, 2001.

Paliu Popa, L. - Contabilitatea financiară armonizată, vol. 1 şi 2, Ed. Spirit Românesc, Craiova, 2002.â

Paliu Popa, L., Ecobici, N., Ciumag, M., Dobrotă, G., Staicu, C. - Ghid contabil, Editura Spirit Românesc, Craiova, 2003.

Staicu, C. - Contabilitatea agenţilor economici, Editura Universitaria, Craiova, 1999.

Staicu, C. - Contabilitatea financiară armonizată cu directivele europene, Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 2002.

xxx Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

xxx Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

xxx Reglementările în vigoare de natură contabilă şi fiscală, până la data de 20 iunie 2006.

REZOLVĂRI TESTE AUTOEVALUARE

Tema 1:

Test 1: *Întrebarea 1: a, c, d, e*
Întrebarea 2: a, d, e
Întrebarea 3: pag. 8
Întrebarea 4: ✓ subscriere cap. social: 456 = 1011 8.000
✓ depunere aport: 5121 = 456 6.000
✓ concomitent: 1011 = 1012 6.000
✓ depunere tranşa a II-a: 2133 = 456 2.000
✓ concomitent: 1011 = 1012 2.000
Întrebarea 5: ✓ rambursare cap. social: 456 = 5311 1.000
✓ concomitent: 1012 = 456 1.000
Întrebarea 6: pag. 10

Test 2: *Întrebarea 1:* a, c
Întrebarea 2: pag. 13
Întrebarea 3: pag. 13
Întrebarea 4: a
Întrebarea 5: 1041 = 1068

Test 3: Întrebarea 1: b, d, e
Întrebarea 2: pag. 16

Test 4: *Întrebarea 1:* d
Întrebarea 2: pag. 18

Test 5: *Întrebarea 1:* b, d
Întrebarea 2: d
Întrebarea 3: b, d
Întrebarea 4: pag. 19

Test 6: *Întrebarea 1:* a, d, e
Întrebarea 2: pag. 21
Întrebarea 3: pag. 21
Întrebarea 4: 7xx = 121

Tema 2:

Test 1: *Întrebarea 1:* pag. 23
Întrebarea 2: pag. 23
Întrebarea 3: 205 = 133
Întrebarea 4: 131 = 7584, odată cu amortizarea

Test 2: *Întrebarea 1:* pag. 25
Întrebarea 2: pag. 25
Întrebarea 3: 6812 = 1511 şi 1511 = 7812
Întrebarea 4: pag. 25

Test 3: *Întrebarea 1:* pag. 27
Întrebarea 2: pag. 27
Întrebarea 3: 6868 = 169
Întrebarea 4: 5121 = 1621

Întrebarea 5: pag. 31

Întrebarea 6: 666 = 1686

Întrebarea 7: 205 = 167

Tema 3:

Test 1: *Întrebarea 1:* pag. 35
Întrebarea 2: pag. 35-36
Întrebarea 3: d
Întrebarea 4: c

Test 2: *Întrebarea 1:* pag. 44
Întrebarea 2: pag. 45
Întrebarea 3: pag. 44
Întrebarea 4: e
Întrebarea 5: d
Întrebarea 6: b
Întrebarea 7: c
Întrebarea 8: a
Întrebarea 9: e

Test 3: *Întrebarea 1:* pag. 53
Întrebarea 2: pag. 53 şi 54
Întrebarea 3: pag. 55
Întrebarea 4: 231 = 722

Test 4: *Întrebarea 1:* pag. 56
Întrebarea 2: pag. 57
Întrebarea 3: pag. 57
Întrebarea 4: pag. 57, 58
Întrebarea 5: pag. 58
Întrebarea 6: 6811 = 2808

Tema 4:

Test 1: *Întrebarea 1:* pag. 61
Întrebarea 2: pag. 62
Întrebarea 3: pag. 64
Întrebarea 4: 261 = %
5121
5311
269
Întrebarea 5: 2675 = 5121

Test 2: *Întrebarea 1:* pag. 67
Întrebarea 2: pag. 67
Întrebarea 3: pag. 67
Întrebarea 4: 6813 = %
291
293

Tema 5:

Test 1: *Întrebarea 1:* pag. 69, 70
Întrebarea 2: pag. 70

Test 2: *Întrebarea 1:* pag. 71
Întrebarea 2: pag. 71

Întrebarea 3: pag. 72
Întrebarea 4: pag. 71

Test 3: *Întrebarea 1:* pag. 73
Întrebarea 2: pag. 73, 74
Întrebarea 3: pag. 74
Întrebarea 4: pag. 74
Întrebarea 5: pag. 74

Tema 6:

Test 1: *Întrebarea 1:* d, e
Întrebarea 2: b
Întrebarea 3: d
Întrebarea 4: e
Întrebarea 5: a, c, d, e
Întrebarea 6: d
Întrebarea 7: b, d, e

Test 2: *Întrebarea 1:* pag. 87
Întrebarea 2: pag. 88
Întrebarea 3: a
Întrebarea 4: a, d
Întrebarea 5: c, e

Test 3: *Întrebarea 1:* 381
Întrebarea 2: pag. 94
Întrebarea 3: c
Întrebarea 4: d
Întrebarea 5: b

Test 4: *Întrebarea 1:* 351
Întrebarea 2: pag. 96
Întrebarea 3: 351 = 303
Întrebarea 4: % = 401
301
4426

Tema 7:

Test 1: *Întrebarea 1:* pag. 98, 99
Întrebarea 2: pag. 99
Întrebarea 3: 331 = 711
Întrebarea 4: 711 = 332

Test 2: *Întrebarea 1:* pag. 100
Întrebarea 2: % = 711
345
341
Întrebarea 3: 4111 = % şi: 711 = 345
701
4427
Întrebarea 4: 345 = 354

Test 3: *Întrebarea 1:* pag. 104

Întrebarea 2: pag. 104
Întrebarea 3: % = 401
361
4426
Întrebarea 4: 361 = 711
Întrebarea 5: 368 = %
606
711

Test 4: *Întrebarea 1:* pag. 108
Întrebarea 2: pag. 109
Întrebarea 3: 6814 = 391
Întrebarea 4: 398 = 7814